



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Využití manažerského a finančního účetnictví ve vybrané společnosti  
Use of the Managerial and Financial Accounting in the Selected Company

Student: Eva Husarová  
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Pavla Vanduchová

Ostrava 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví

## Zadání bakalářské práce

Student: **Eva Husarová**  
Studijní program: B6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně  
Specializace: 00 Účetnictví a daně  
Téma: **Využití manažerského a finančního účetnictví ve vybrané společnosti**  
**Use of the Managerial and Financial Accounting in the Selected Company**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Obecná charakteristika manažerského účetnictví
  3. Komparace výnosů a nákladů ve finančním a manažerském účetnictví
  4. Případová studie
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce  
Seznam příloh  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- HRADECKÝ, Mojmír a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Pavla Vanduchová**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 11.05.2012



---

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



---

prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci včetně přílohy č. 1 a 3 vypracovala samostatně a uvedla v ní veškerou použitou literaturu. Přílohu č. 2 danou mi k dispozici jsem samostatně vložila.“

V Ostravě dne 11.5.2016

Eva Husarová

Eva Husarová

## Obsah

<b>1</b>	<b>ÚVOD.....</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>OBEČNÁ CHARAKTERISTIKA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....</b>	<b>7</b>
2.1	CHARAKTERISTIKA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	8
2.1.1	Definice manažerského účetnictví .....	9
2.2	ÚKOL MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ .....	9
2.3	STRUKTURA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	10
2.3.1	Vnitropodnikové účetnictví.....	10
2.3.2	Rozpočetnictví.....	11
2.3.3	Kalkulace .....	13
2.4	ORIENTACE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	18
2.4.1	Výkonově orientované účetnictví .....	18
2.4.2	Odpovědnostně orientované účetnictví .....	18
2.5	PODNIK A JEHO STRUKTURA.....	20
2.5.1	Organizační a ekonomická struktura podniku.....	20
2.5.2	Výrobní proces .....	23
<b>3</b>	<b>KOMPARACE VÝNOSŮ A NÁKLADŮ VE FINANČNÍM A MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ.....</b>	<b>25</b>
3.1	POJETÍ VÝNOSŮ A NÁKLADŮ VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ.....	25
3.2	POJETÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ.....	26
3.2.1	Hodnotové pojetí .....	26
3.2.2	Ekonomické pojetí.....	26
3.3	ROZDÍLY FINANČNÍHO A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	27
3.4	ORGANIZACE ÚČETNÍCH INFORMACÍ VE FINANČNÍM A MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ .....	30
3.4.1	Jednookruhová účetní soustava.....	30
3.4.2	Dvouokruhová účetní soustava .....	31
3.4.3	Centralizovaný a decentralizovaný způsob vedení účetnictví.....	33
3.5	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ .....	33
3.5.1	Druhové členění nákladů .....	34
3.5.2	Účelové členění nákladů .....	34
3.5.3	Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování .....	36
3.6	ČLENĚNÍ VÝNOSŮ .....	38
3.7	ŘÍZENÍ NÁKLADŮ .....	39
<b>4</b>	<b>PŘÍPADOVÁ STUDIE .....</b>	<b>41</b>

4.1	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI REMER S. R. O. ....	41
4.2	VEDENÍ VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ A ZŘÍZENÍ HOSPODÁŘSKÝCH STŘEDISEK.....	42
4.2.1	Minipivovar na Karpentné.....	43
4.3	SROVNÁNÍ TRŽEB ZA PRODEJ PIVA A SLUŽBY SPOLEČNOSTI .....	44
4.3.1	Vývoj tržeb z poskytovaných služeb společnosti v jednotlivých měsících roku 2011 .....	44
4.3.2	Vývoj tržeb z prodeje piva v letech 2009 - 2011 .....	46
4.3.3	Měsíční vývoj tržeb z prodeje piva .....	48
4.3.4	Podíl tržeb z prodeje piva na celkových tržbách společnosti .....	49
4.4	KALKULACE .....	50
4.4.1	Kalkulace ceny služeb.....	51
4.4.2	Kalkulace ceny velké zakázky .....	51
4.4.3	Kalkulace ceny malé zakázky.....	52
4.4.4	Kalkulace ceny piva .....	54
4.4.5	Analýza odchylek.....	58
4.4.6	Srovnání kalkulací.....	59
<b>5</b>	<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>60</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....</b>	<b>63</b>
	<b>SEZNAM ZKRATEK.....</b>	<b>65</b>
	<b>PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE</b>	
	<b>SEZNAM PŘÍLOH</b>	
	<b>PŘÍLOHY</b>	

# 1 ÚVOD

Účetnictví, jak si laická veřejnost myslí, je jen rutinní práce účetních v kancelářích, jež po celý den pomocí softwaru přenášejí informace z faktur ležících na stole do počítačů. Odborná veřejnost ví, že účetnictví není jen systém správně nastavených účtů odrážejících jednotlivé účetní operace vztahujících se k podniku, ale také věda, jež se stává náplní studijních oborů na vysokých školách. Na schopnostech a znalostech pracovníků zabývajících se finanční problematikou a účetnictvím v podniku ve velké míře závisí, jak velkou daň společnost do státního rozpočtu odvede a jak vysoký výsledek hospodaření vykáže na konci účetního období nejen ve výkaze zisku a ztráty, ale také v rozvaze. Hodnota výsledku hospodaření by se měla být kmenovým atributem každého majitele podniku, protože na něm závisí další rozvoj společnosti a případná výše podílů a odměn jednotlivých společníků. Uvedené činnosti jsou náplní finančního a daňového účetnictví, se kterými se setkáme v každé společnosti.

Účetnictví je významným zdrojem informací, jak pro interní uživatele, převážně vlastníky, tak pro externí uživatele, aby se mohli rozhodnout, zda se mají či nemají stát partnerem daného podniku (například banky, při poskytnutí úvěru). Ne vždy lze všechny informace veřejně poskytnout. A tím se od finančního účetnictví přesouváme k účetnictví manažerskému, které poskytuje informace pracovníkům uvnitř podniku.

Vymezení manažerského účetnictví, jeho zaměření a dílčí subsystémy už nejsou všem tak docela známy, a proto se staly hlavním tématem této bakalářské práce. Pomocí prvků manažerského účetnictví jsou vedoucí pracovníci schopni odhadnout budoucí vývoj výroby, dokážou lépe rozhodovat o výrobních procesech, zjišťovat odchylky, řešit nepříznivý vývoj, tvořit ceny produktů a posouvat podnik dopředu.

Bakalářská práce má tři významné cíle, které odpovídají jednotlivým kapitolám. Prvních dvě kapitoly, jež jsou postaveny na teoretickém základě, se budou věnovat manažerskému a finančnímu účetnictví. Kapitola čtvrtá je založena na využití teoretických znalostí v praxi.

Prvním cílem v druhé kapitole bakalářské práce je charakterizovat manažerské účetnictví, vymezit uživatele informací, jež manažerské účetnictví poskytuje. Dále rozvést jednotlivé subsystémy manažerského účetnictví, kterými jsou vnitropodnikové účetnictví,



kalkulace, rozpočty a s nimi spojená problematika vnitropodnikových cen. Na závěr této kapitoly se bakalářská práce věnuje podniku, jeho organizační a ekonomické struktuře a s ní spojeným vznikem a uspořádáním hospodářských středisek.

Druhým cílem v kapitole třetí je nejen srovnání pojetí výnosů a nákladů v manažerském a finančním účetnictví, ale také srovnání formálních prvků obou typů účetnictví. Následně jsou popsány způsoby, jakými lze v podniku vést účetnictví a jak lze náklady v podniku členit a řídit.

Třetím a zároveň posledním významným cílem ve čtvrté kapitole je aplikace teoretických poznatků v praxi, a to na vybrané společnosti, kterou je společnost Remer s.r.o. se sídlem v Třinci, jejíž hlavním předmětem podnikání jsou dodávky a montáže tepla a vytápěcích systémů, projektová činnosti, provozování kotlen a od roku 2008 výroba a prodej piva. Provozování kotlen, výroba a prodej piva spadá pod dceřinou společnost HEGAs ENERGO s.r.o. V rámci této části bakalářské práce bude popsán způsob vedení účetnictví v podniku, dále bude rozebrán vývoj tržeb z dílčích činností a na závěr budou sestaveny kalkulace cen těchto činností. Závěr praktické části je věnován zhodnocení a návrhu možných změn a opatření.

## 2 OBECNÁ CHARAKTERISTIKA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

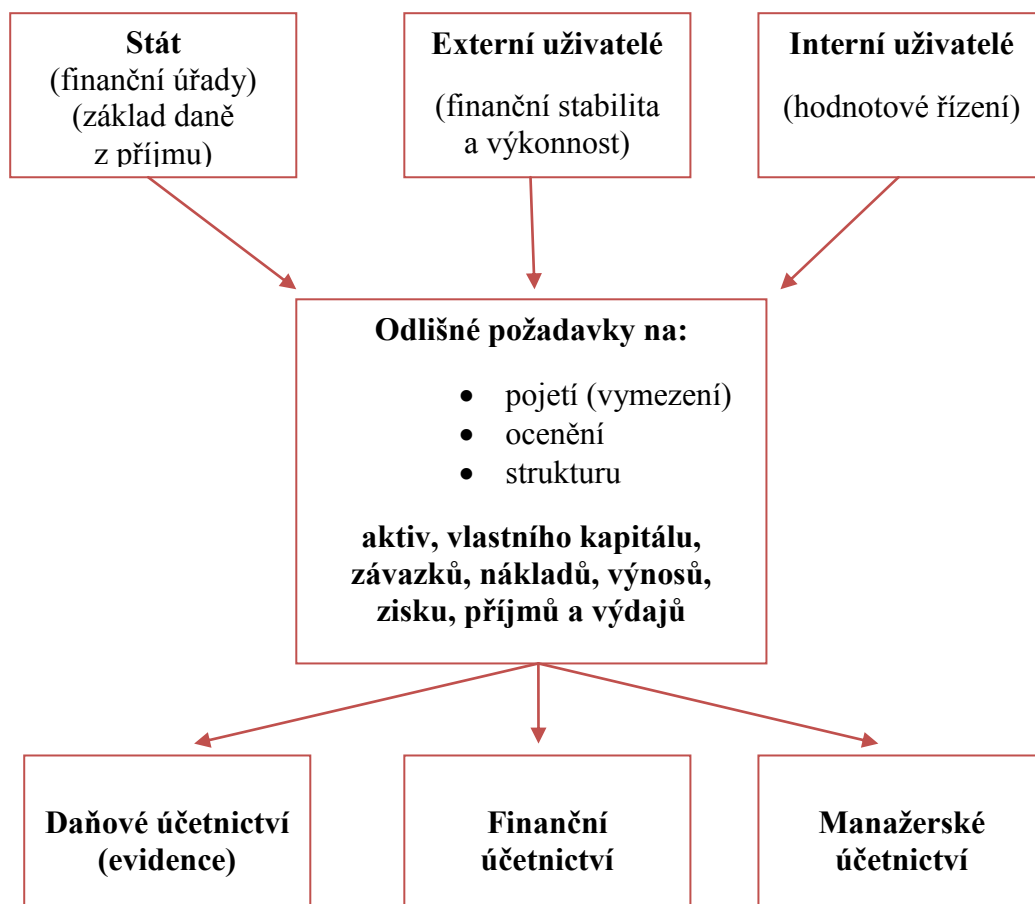
Podstatným rysem účetnictví vyspělých tržních ekonomik je obsahové oddělení účetních informací finančního účetnictví, daňového účetnictví (daňová evidence), manažerského účetnictví. Pojem manažerské účetnictví není ve světové ekonomice pojmem jednotným, proto je vhodné uvést některá používaná názvosloví. V anglosaské oblasti je označováno výrazem **nákladové a manažerské účetnictví**. Ve frankofonních zemích je používán pojem **účetnictví pro řízení**. V německé literatuře se můžeme setkat s názvem **účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování**. (Král, 2010) Vývoj účetnictví v jednadvacátém století je ovlivněn poznáním, že způsob zobrazení podnikatelského procesu je třeba diferencovat podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úlohy řeší.

Podle toho, jaké informace jsou pro uživatele stěžejní, je lze rozdělit do následujících skupin:

- externí uživatelé,
- interní uživatelé,
- stát.

**Externí uživatelé** vycházejí z informací, které jim poskytuje finanční účetnictví ve formě výkazů, mezi něž patří především rozvaha, výsledovka a příloha. Nejčastěji jsou do této skupiny zařazeni potencionální a současní investoři, banky, drobní věřitelé, obchodní partneři a další. Tito uživatelé jsou spjati s vývojem a budoucím prospěchem podniku a zajímá je většinou výnosnost kapitálu při zohlednění určité míry rizika. Zvláštním typem externích uživatelů je **stát**. Jeho zájem je soustředěn především na oblast daňového účetnictví. Prostřednictvím finančních úřadů se snaží, aby měli poplatníci správně stanovený základ daně a především, aby do státního rozpočtu odvedli daň ve správné výši. **Interní uživatelé**, jimiž jsou řídicí pracovníci velkých podniků, čerpají informace z manažerského účetnictví, které následně využívají pro řízení podnikatelských procesů. (Král, 2010)

**Schéma 2.1 Subsystémy účetních informací a jejich uživatelé**



Zdroj: Fibírová (2007, s. 19)

Schéma 2.1 shrnuje obecnou charakteristiku manažerského účetnictví. Zobrazující jednotlivé uživatele účetních informací, jejich požadavky, jež se liší podle toho, na který z uvedených subsystému účetních informací soustřeďují svou pozornost.

## **2.1 CHARAKTERISTIKA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ**

Manažerské účetnictví je systémem, který zkoumá a zobrazuje ekonomickou skutečnost podniku. Eviduje, třídí, seskupuje, analyzuje informace o podnikatelské činnosti do přehledů, výkazů a jiných podkladů k vytvoření návrhů, opatření, které využívají řídicí pracovníci pro svá rozhodnutí. Klade důraz zejména na obsah účetních informací. Manažerské účetnictví není tak striktně upravováno legislativou jako účetnictví finanční. Snaží se, aby poskytovaná data měla přímou souvislost s daným problémem a byla dostatečně flexibilní pro

jeho variantní řešení. Zaměřuje pozornost spíše na části podniku než na podnik jako celek. Cílem je vyčíslení provozního výsledku hospodaření.

### 2.1.1 Definice manažerského účetnictví

Definice manažerského účetnictví není jednotná, v následujících odstavcích jsou definice dvou českých autorů.

„Manažerské účetnictví je u nás chápáno jako účetnictví vytvořené „pro řízení“, což v podstatě vystihuje jeho hlavní úkol. Mělo by tedy sloužit především vedení účetní jednotky (manažerům) ke správnému rozhodování o jejím chodu a dalším rozvoji.“ Jak uvádí Čechová (2011, s. 3).

„Provozní účetnictví (manažerské účetnictví) je účetnictví podniku a určuje provozní výsledek hospodaření. Prioritou je zachování podstaty (substance) majetku podniku. Proto je zjišťováno využití hodnoty zúčtovacího období (nákladů) a připočítáno vytvořeným podnikovým výkonům. Dlouhodobě musejí být všechny vzniklé náklady pokryty výnosy realizovanými na trhu.“ Takto zní definice manažerského účetnictví dle Langa (2005, s. 2).

## 2.2 ÚKOL MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

Manažerské účetnictví je relativně mladá ekonomicko-vědní disciplína, a proto lze při vymezení úkolů a obsahu počítat s jistou mírou nepřesností. Jeho stěžejním úkolem je jednak předkládat informace potřebné pro řízení podnikových výkonů, útvarů a procesů, ale také pro rozhodování o budoucí či stávající kapacitě. Data získávána z manažerského účetnictví jsou produktem všech tří částí manažerského účetnictví - **vnitropodnikového (nákladového) účetnictví, kalkulací a rozpočtnictví**, která budou rozebrána v následující podkapitole 2.3. Podstatou manažerského účetnictví je poskytnout řídicím pracovníkům potřebné informace pro plánování činnosti, rozhodování a kontrolu. Dále, jak uvádí Hradecký (2008, s. 124), by mělo manažerské účetnictví poskytovat informace o struktuře nákladů (druhové, účelové), výkonech, útvarech a mělo by zabezpečit dobrou funkci:

- kalkulačního systému,
- útvarového odpovědnostního řízení,
- běžné kontroly nákladů,
- podnikových rozpočtů,
- rozpočtů režie,

- rozpočtů střediskových nákladů a výnosů,
- rozhodovacích úloh.“

## 2.3 STRUKTURA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

Vzhledem k výčtu úkolů, které by mělo manažerské účetnictví plnit, vyplývá, že dnešní podoba manažerského účetnictví předpokládá spojení vnitropodnikového účetnictví (nákladového účetnictví), rozpočetnictví a kalkulací. Dílčí informace z těchto oblastí jsou podkladem manažerům pro řízení a rozhodování o důležitých činnostech podniku. (Hradecký, 2008)

### 2.3.1 Vnitropodnikové účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví představuje metodický ucelený systém informací, jež využívají zejména vedoucí pracovníci. Jeho cílem je poskytnout podklady pro řízení výrobního procesu v podmínkách, kdy o základních parametrech tohoto procesu již bylo rozhodnuto. Znamená to tedy, že vedoucí pracovník má předem jasno o svých zákaznících, způsobu výroby produktů, o potřebách externích zdrojů apod. Vedení vnitropodnikového účetnictví není v podniku povinné, pouze doporučené. Využívá se zejména ve velkých společnostech.

Vnitropodnikového účetnictví se **zaměřuje** na stav a změnu stavu zásob vyrobených vlastní činností, poskytuje podklady pro vyjádření aktivace vlastních výrobků a pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností.

Podle obsahového zaměření bývá vnitropodnikové účetnictví koncipováno buď jako tzv.:

- **výkonové** účetnictví,
- **odpovědnostní** účetnictví,
- **nebo procesní** účetnictví.

V počátcích byla hlavní pozornost zaměřena na zjištění skutečně vynaložených nákladů na finální výkony, později na náklady vynaložené ve vztahu k dílčím procesům a činnostem útvarů. S postupem času se snažilo porovnat skutečné náklady s žádoucím (rozpočtovaným, kalkulovaným) stavem.

Vedoucí pracovníci si mohou zvolit, jakou formou vnitropodnikové účetnictví povedou. Pro účtování o uskutečněných případech se jim nabízí účtování buď

v **jednookruhové účetní soustavě**, nebo ve **dvouokruhové účetní soustavě** anebo mohou využít kombinaci obou účetních soustav. Způsoby účtování a rozdíly mezi nimi budou podrobněji rozpracovány v bodě 3.4.1 a 3.4.2.

### 2.3.2 Rozpočetnictví

Dle Hradeckého (2008, s. 124) „**rozpočtem** rozumíme kvantitativní (číselné), v peněžních jednotkách vyjádřené údaje o očekávané, resp. plánované realitě.“ Tvorba rozpočtů představuje zdoluhavý a náročný proces, který se v podniku periodicky opakuje a podléhá tak častým stereotypům. Údaje z minulých událostí jsou vstupními daty pro sestavení rozpočtu do budoucnosti. Abychom mohli rozpočty tvořit, je nutné odhadnout objem a strukturu výkonů, jejíž provádění se v daném období předpokládá. Musíme také sledovat vývoj poptávky na trhu.

Mezi základní úkoly rozpočtů patří:

**Zefektivnění řídicího procesu.** Informace získané z rozpočtů pomáhají manažerům odhadnout budoucí vývoj podniku, tedy i jeho finanční pozici.

**Koordinace podnikové činnosti.** Pracovníci se snaží předcházet potencionálním komplikacím a pomáhají ke koordinaci a optimalizaci podnikových činností.

**Poskytnutí podkladů pro průběžnou kontrolu.** V průběhu realizace projektu pracovníci zjišťují, zda jsou v souladu s rozpočty či ne. Vznikající odchylky jsou varovným signálem pro manažery, do jakého směru mají zaměřit své korekční úsilí.

**Motivace k dosažení cílů podniku.** Nejčastější motivací pro pracovníky za splnění úkolů je mzda.

Podíváme-li se na podnik jako celek nebo na jeho vnitřní dimenzi můžeme rozpočty členit do dvou základních skupin a to na:

- **Celopodnikové rozpočty**, které jsou sestavovány za podnik jako celek a stanovují úkoly podniku jako celku. Patří mezi ně rozpočetní rozvaha, rozpočetní výsledovka a rozpočet peněžních toků;
- **Střediskové rozpočty** stanovují úkoly pro konkrétní středisko a dbají na kontrolu plnění tohoto úkolu;

Dále můžeme rozpočty členit na:

- **Rozpočty nákladů a výnosů**, které představují objem penězi vyjádřené spotřeby ekonomických zdrojů v daném středisku či podniku za určité rozpočetní období. Jedná se o rozpočty režijních nákladů;
- **Rozpočty stavů** (stavových veličin) zobrazují předpokládaný stav jednotlivých složek majetku a závazků k určitému okamžiku;
- **Rozpočty příjmů a výdajů** (peněžních toků) obsahují údaje o přijatých a vydaných peněžních prostředcích a ekvivalentech; (Hradecký, 2008)

„Z hlediska **časového úseku** členíme rozpočty na krátkodobé (operativní) a dlouhodobé (strategické). **Krátkodobé rozpočty** se zpravidla sestavují na kalendářní období nebo hospodářský rok, ale také na čtvrtletí, měsíc či týden. **Dlouhodobé rozpočty** bývají sestavovány na období tří až pěti let, nebo více, záleží na potřebách a záměrech podniku.“ Členění dle Čechové (2011, s. 107).

Sestavení rozpočtu lze rozdělit do několika fází.

**Fáze první - příprava rozpočtu** obsahuje úkoly spojené se sběrem dat a informací potřebných pro jejich tvorbu.

**Fáze druhá - sestavení rozpočtu**, kdy vytvoříme jednotlivé základní rozpočty a souhrnné podnikové rozpočty.

**Fáze třetí - kontrola plnění rozpočtu a identifikace odchylek**, která spočívá se srovnávání skutečných a rozpočtovaných hodnot ekonomických veličin. Vzniklé odchylky ve čtvrtém kroku identifikujeme a odstraňujeme jejich negativní dopad.

Postupem času bylo zjištěno, že tyto rozpočty jsou zastaralé, konzervativní, stereotypní, strnuté, neprovázané, orientují se spíše na příčiny než na výsledek a také potlačují příležitosti. Proto se objevují tendence k přechodu k novým přístupům rozpočetnictví, které používají volné (klouzavé) rozpočty, hodnotí organizační jednotky na základě ukazatelů výkonnosti, aplikují progresivní způsob odměňování a nese s sebou změnu procesu plánování. Uvedeme si tři moderní přístupy: Activity – Based Budgeting, Beyond Budgeting, Zero – Based Budgeting, které nebudou dále podrobně rozebrány. (Popesko, 2009)

### 2.3.3 Kalkulace

Nejčastěji rozumíme kalkulací činnost vedoucí ke zjištění nákladů na konkrétní výkon podniku, který je druhově, objemově a jakostně vymezen, tzn. zjištění nákladů na kalkulační jednici. Pomocí kalkulace se také vyjadřuje výsledek této činnosti, tj. systém vzájemně skloubených propočetů zpracovaných pro podstatné kalkulační jednice a za různým účelem. Dále můžeme kalkulace chápat jako část informačního systému podniku, tzn., že slouží k ekonomickému rozhodování. Nejčastěji využívanou formou kalkulací je přiřazení nákladů externím výkonům, tj. výkonům prodávaných externím zákazníkům.

Využití kalkulací v podniku je opravdu pestré. Slouží jako podklad pro rozhodování o optimálním sortimentním složení prodávaných výkonů a způsobu jejich provádění (kdy volíme, zda daný výrobek vyrábět, či jej pořízovat od externích dodavatelů). Ve formě vnitropodnikových cen ovlivňují chování pracovníků útvarů tak, aby jednali v souladu s podnikovými cíli. Dále jej můžeme využít jako nástroj řízení hospodárnosti. Důležitou roli hrají při zhodnocení variantních cenových úvah. V neposlední řadě jsou využívány jako nástroj ocenění stavu a změny stavu nedokončené výroby, polotovárů, hotových výrobků a jiných aktivovaných výkonů. (Král, 2010)

Předmětem kalkulace se rozumí jeden nebo více druhů výkonů vytvářených podnikem, pro které se sestavují kalkulace nákladů. Můžou jimi být:

- odbytové výkony - prodávané externím zákazníkům,
- vnitropodnikové výkony – uvnitř podniku, např. oprava a údržba.

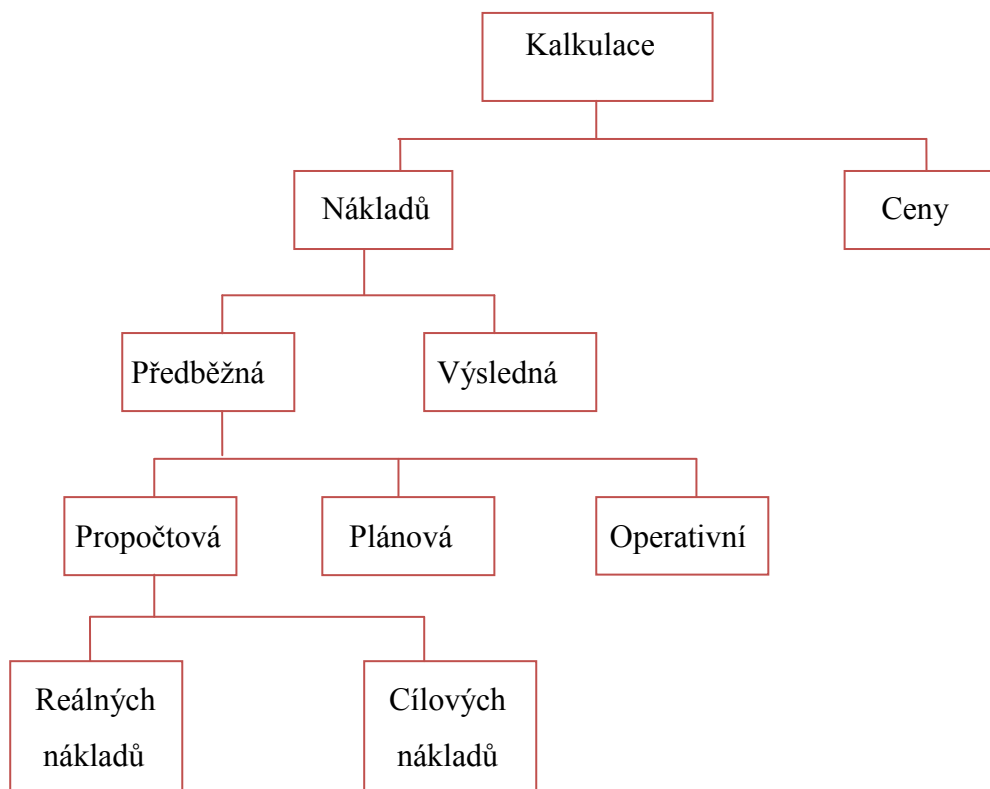
**Kalkulační jednici** chápeme konkrétní výkon vymezený druhem, jakostí, měrnou jednotkou a místem vzniku, na který se stanoví, nebo zjišťují vlastní náklady.

**Kalkulované množství** představuje konkrétní počet kalkulačních jednic, pro něž byly stanoveny, respektive zjištěny celkové náklady. (Fibírová, 2002)

**Kalkulační systém** zobrazuje vztahy mezi jednotlivými druhy kalkulací sestavovaných v podniku. Rozeznáváme dva základní typy kalkulací a to **kalkulaci nákladů** a **ceny**. Z hlediska časového horizontu se kalkulace nákladů člení na kalkulaci **předběžnou** a **výslednou**.



**Obr. 2.1 Kalkulační systém a jeho členění z hlediska vztahu kalkulací k časovému horizontu a zpracování a využití**



Zdroj: Král (2010, s. 192)

Předběžná kalkulace je sestavována před zahájením výroby. Odhaduje předpokládanou spotřebu nákladů na výrobků konkrétního výkonů.

Úkolem **propočtové kalkulace** je poskytnout podklady pro předběžné posouzení efektivnosti nově zaváděného či inovovaného výrobku

**Plánová kalkulace** vyjadřuje průměrné náklady, jichž se má u konkrétního výrobku v předem stanoveném období dosáhnout.

**Operativní** neboli okamžiková kalkulace určuje úroveň předem stanovených nákladů a sestavuje se na základě normy spotřeby materiálu.

**Výslednou kalkulaci** zpracováváme po skončení výrobního procesu. Vyjadřuje skutečně vynaložené náklady na výkon. Může mít intervalový nebo okamžikový charakter. Záleží, s jakým typem předběžné kalkulace ji srovnáváme. Porovnáním zjistíme odchylky,

které se stávají předmětem zájmů manažerů. Pomáhá nám hodnotit hospodárnost a efektivnost vynaložených zdrojů v souvislosti s výrobou konkrétních výkonů.

Pomocí **cenové kalkulace** zjišťujeme prodejní ceny výkonů a popřípadě i výši dosahovaného zisku.

**Kalkulační vzorec** prezentuje uživatelům výši jednotlivých nákladů, seříděných v určitém sledu za sebou, podílejících se na tvorbě konkrétních výkonů. Struktura dílčích nákladů ve vzorci je v rukou podniku. Bývá více či méně podrobná. Na ukázkou si můžeme uvést tzv. **typový kalkulační vzorec**, jehož podoba je dnes přežitá a podniky spíše užívání moderní podoby tohoto vzorce a to tzv. **dynamický kalkulační vzorec**, který odstraňuje nedostatky vzorce typového. Kalkulační položky se smíšeným charakterem nákladů (ostatní přímé náklady, výrobní režie, správní režie, odbytová režie) jsou v něm rozděleny na fixní a variabilní část nákladů.

**Tab. 2.1 Typový kalkulační vzorec**

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Přímý materiál</li> <li>• Přímé mzdy</li> <li>• Ostatní přímé náklady</li> <li>• Výrobní (provozní) režie</li> </ul>
<p>= <i>Vlastní náklady výroby</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Správní režie</li> </ul>
<p>= <i>Vlastní náklady výkonu</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Odbytová režie</li> </ul>
<p>= <i>Úplné vlastní náklady výkonu</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Marže</li> </ul>
<p>= <i>Cena výkonu za jednotku</i></p>

Zdroj: Vlastní zpracování

Významnou roli pro nás sehraji součtové položky (vyznačeny tučně kurzívou), když budeme účtovat ve dvouokruhové nebo jednookruhové účetní soustavě o uskutečněných případech, respektive když budeme určovat vnitropodnikovou cenu nedokončených výkonů, polotovarů, finálního výkonů a následně jejich prodejní cenu. Kalkulaci nákladů nám představuje součet prvních šesti položek typového kalkulačního vzorce. Připočteme-li k úplným vlastním nákladům marži, získáme kalkulaci ceny.

## Vnitropodnikové ceny

Vnitropodnikové ceny jsou jedním z nejvyužívanějších nástrojů vnitropodnikového účetnictví. Důvodem zavedení vnitropodnikových cen byla potřeba posouzení racionality ve kterémkoliv okamžiku procesu výroby, a také proto, že většina středisek nemá přímý kontakt s trhem. Vnitropodnikové ceny se užívají zejména:

- k oceňování a měření výkonů středisek,
  - k vymezení odpovědnosti za náklady mezi jednotlivými středisky,
  - k měření hospodárnosti středisek,
  - k motivaci pracovníků,
  - k měření a kvantifikaci přínosu středisek k výsledku hospodaření podniku jako celku.
- (Hradecký, 2008)

Vnitropodnikové ceny se stanovují pro vnitropodnikové výkony (výkony středisek výrobních, správních obslužných) a pro odbytové výkony. Používají se pro porovnání skutečných nákladů s předem stanovenými – vnitropodnikovými cenami.

V praxi se můžeme setkat s těmito druhy vnitropodnikových cen:

- **Pevná zúčtovací přírážka režie** (v procentech) jako úhrada výkonů střediska, tj. použití zdrojů střediska, je-li výkon střediska měřitelný hodnotovou veličinou např. jednicovou mzdou atd. (rozvrhová základna); přichází v úvahu hlavně ve výrobních střediscích;
- **Pevná zúčtovací sazba režie** (v korunách), opět jako úhrada výkonů střediska, avšak vztažená na jednotku naturálně vyjádřeného množství (strojní hodina, kus a další);
- **Pevná zúčtovací částka režie**, není-li výkon střediska měřitelný a mezi dílčím výkonem střediska a finálním výkonem podniku neexistují vztahy příčinné souvislosti; přichází v úvahu ve správních střediscích, obvykle měsíční globál podle rozpočtu;
- **Pevná zúčtovací cena**, jestliže výkon střediska nezahrnuje cenu materiálu nebo polotovarů a vnitropodniková cena se stanoví na úrovni nákladů spojených se zpracováním v dodávajícím středisku (např. pomocí hodinové sazby). Sem patří i pevné zúčtovací ceny za výkony středisek, které nemají charakter materiální produkce nebo služeb (projektové práce, expertízy a jiné);

- **Pevná částka ve formě paušálu**, má-li výkon dodávajícího střediska povahu služby a pravidelně se opakuje, avšak v nepravidelném rozsahu (pravidelné revize jeřábů, výtahů apod.); (Hradecký 2008)

## 2.4 ORIENTACE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ

Jak již bylo zmíněno, manažerské účetnictví může být **odpovědnostně** nebo **výkonově** orientováno. Jedním z faktorů ovlivňující zaměření manažerského, respektive vnitropodnikového účetnictví, je **sdrúženost výroby** (viz příloha č. 2).

### 2.4.1 Výkonově orientované účetnictví

Charakteristickým znakem tohoto typu účetnictví je zodpovědnost pracovníků za výkony vznikající v podniku, kterými mohou být výrobky, služby nebo jiné produkty. Významnou roli zde sehrávají plánové kalkulace. Porovnáním skutečně vzniklých nákladů a plánovou kalkulací zjistíme odchylky, které jsou pro řídicí pracovníky signálem, zda došlo k překročení předem stanovených nákladů na konkrétní výkon či ne. Místo výsledku hospodaření se používají oceňovací rozdíly nebo zjištěné odchylky.

Z hlediska sdrúženosti výroby (uvedené v příloze č. 2) se můžeme nejčastěji s tímto typem účetnictví setkat v **nesdrúžené výrobě**, kterou je výroba **prostá, fázová, stupňová** a hlavně **zakázková**.

### 2.4.2 Odpovědnostně orientované účetnictví

Na rozdíl od výkonově orientovaného účetnictví se odpovědnostně orientované účetnictví soustřeďuje na vnitropodnikové útvary. Pracovníci jednotlivých hospodářských středisek (útvarů) jsou zodpovědní za výsledky hospodaření dosahovaných právně v těchto útvarech. Na účtech nákladů v jednotlivých střediscích zaznamenáváme skutečně naběhlé náklady na zhotovení výkonů, které zjistíme z kalkulací nebo rozpočtů. Účty výnosů nás informují o předem stanovených nákladech. Porovnáním účtů nákladů a výnosů v dílčích střediscích získáme výsledky hospodaření. Takto zjištěný hospodářský výsledek představuje míru plnění nákladového úkolu střediska výrobního nebo režijního.

## Schéma 2.2 Účtování výrobních a režijních středisek

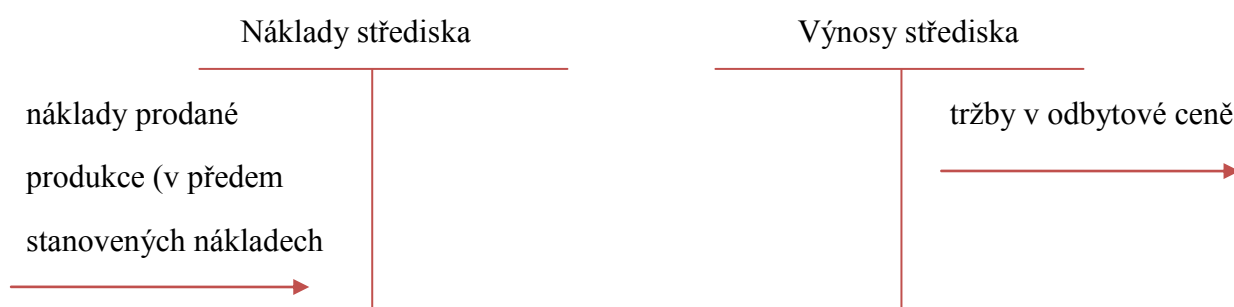


Zdroj: (Lazar, 2001)

Výsledek hospodaření střediska realizace představuje míru plnění kalkulovaného zisku z prodeje výkonu v podniku. Toto středisku umožňuje oddělit marketingovou politiku podniku od výrobní problematiky, která se zaměřuje na úsporu nákladů. Účtování ve středisku realizace je znázorněno schématem 2.3.

## Schéma 2.3 Účtování realizačního střediska

### Středisko realizace



Zdroj: (Lazar, 2001)

Aby zavedení odpovědnostního systému řízení bylo v podniku účinné, měla by být správně:

- vyřešena **organizační struktura** podniku,
- stanovena míra **centralizace a decentralizace** uplatňované při řízení vnitropodnikové struktury,
- vytvořena **ekonomická struktura** podniku. (Fibířová, 2002)

## 2.5 PODNIK A JEHO STRUKTURA

Na podnik se můžeme dívat z ekonomického a právního úhlu pohledu. **Ekonomické vymezení** podniku říká, že podnik je chápán jako subjekt, který řídí vlastní podnikatelský proces.

**Právní pojetí** je vymezeno v § 5 Obchodního zákoníku. Zde je podnik definován jako, soubor hmotných, osobních a nehmotných složek podnikání včetně věcí, práv a jiných majetkových hodnot patřící podnikateli a sloužící k podnikání. (Fibířová, 2007)

### 2.5.1 Organizační a ekonomická struktura podniku

Vzhledem k tomu, že v podniku probíhá celá řada činností podílejících se na tvorbě konkrétního výkonu, je potřeba podnik rozdělit na dílčí útvary, v nichž pracovníci budou zodpovědní za část výrobního procesu. „Základním strukturálním předpokladem tvorby systému odpovědnostního řízení je vybudování vzájemné konzistentní organizační a ekonomické struktury podniku.“ Jak uvádí Král (2002, s. 352). Důležitou roli v této etapě hraje **organizační struktura**, jejímž cílem je takové uspořádání činností a vztahů v podniku, které vedou k optimálnímu dosažení cílů. Pomocí organizační struktury není definována jen hierarchie vztahů mezi útvary (horizontální, vertikální), ale i jejich vzájemná provázanost. Organizační strukturu má podnik přesně vymezenou v **organizačním řádu**, který má podobu vnitropodnikové normy. Grafickým znázorněním organizační struktury je **organizační schéma**.

**Hospodářská střediska** (vnitropodnikové útvary) představují samostatně hospodařící útvary podniku, které mají předem stanovený úkol a musí jej dodržet. Své činnosti vykonávají samostatně, vedou si své účetnictví, sledují výnosy a náklady a následně zjišťují výsledky hospodaření. Takto získané informace jsou podkladem pro hodnocení hospodárnosti a efektivnosti jednotlivých výkonů. Abychom mohli zjistit, zda středisko je či není hospodárné, je zapotřebí změřit spotřebu ekonomických zdrojů, mít nastaveny vnitropodnikové ceny, zachytit skutečné náklady a porovnat je s náklady předem stanovenými. (Král, 2010)

V podniku se můžeme setkat s těmito hospodářskými středisky:

### **A. Výrobní střediska**

**Středisko hlavní výroby**, kdysi jeden z nejdůležitějších útvarů podniku. Podílí se na tvorbě externích výkonů. Zpracovává výchozí suroviny (materiál) na finální výrobek, popřípadě službu. Cílem útvaru je přispívat k tvorbě zisku podniku jako celku.

### **B. Střediska režijní**

**Středisko výrobní režie** váže na sebe veškeré režijní náklady spjaté s výrobou konkrétního výkonu. Ne vždy je v podniku toto středisko vytvořeno samostatně. Potom režijní náklady na sebe nabaluje středisko hlavní výroby.

**Ve středisku zásobovacím** sledujeme náklady související s pořízením, skladováním, vydáváním materiálů. Nedílnou součástí jsou i náklady na provoz tohoto střediska.

**Středisko správa** v sobě zahrnuje náklady na řízení a správu podniku.

**Středisko odbytu** je jedním z nejdůležitějších středisek v podniku. Účtujeme zde o nákladech vztahujících se k převzetí, balení, skladování a expedici výkonů včetně nákladů na provoz tohoto útvaru. Pokud v podniku není zřízeno středisko realizace (viz níže) váže na sebe středisko odbytu náklady a výnosy spojené s prodejem výkonů. Následně dochází ke zkreslení výsledku hospodaření tohoto útvaru a také k nepřesnému ohodnocení zaměstnanců.

### **C. Střediska nevýrobní**

Mezi střediska nevýrobní řadíme **pomocné a obslužné útvary**, které zajišťují činnosti nezbytné pro plynulý chod výroby. Pro podnik by bylo nevýhodné a finančně náročné, kdyby si tyto činnosti nechal zajišťovat externě. Výnosy pomocných a obslužných středisek jsou nákladem střediska, jemuž byla služba provedena.

### **D. Zúčtovací střediska**

Patří mezi ně středisko **realizace** a **středisko naturální**. Tyto útvary nemají hmotnou podstatu. Pro účtování uskutečněných operací používáme pouze dva účty (účet nákladů a výnosů).



**Středisko realizace** zřizujeme v podniku tehdy, prodáváme-li výkony externím zákazníkům.

Ve **středisku naturálním** účtujeme o mimořádných nákladech a výnosech, které nechceme mít v konkrétním výrobním nebo režijním středisku. (Fibírová, 2002)

V minulosti byl kladen velký důraz na **výrobní střediska** (útvary) – útvary hlavní výroby. S propojováním trhů a růstem konkurence došlo ke změně. V dnešní době se strategický management a vedení podniku soustřeďuje zejména na **střediska nevýrobní** – věda, výzkum, strategické středisko a další. V jejich rozvoji vidí přínos a konkurenceschopnost podniku.

Kromě organizační struktury se v podniku můžeme setkat i s **ekonomickou strukturou**, která zobrazuje kooperační vazby mezi útvary a určuje odpovědnost za skutečný vývoj ekonomických veličin. Prostřednictvím těchto vazeb nám v podniku vznikají odpovědnostní střediska, která jsou motivačně řízena pomocí stanovení pravomocí a odpovědnosti. Existuje šest základních typů středisek, lišící se zejména úrovní postavení, mírou delegace, pravomocí a zodpovědností: **nákladové, ziskové, rentabilní, investiční, výnosové a výdajové**. (Král, 2010)

**Nákladové středisko** je útvarem nejnižším, za něž se zjišťují náklady z hlediska odpovědnosti. Důležitá je úspora skutečných nákladů. Pracovníkům tohoto střediska se stanoví rozpočty ovlivnitelných nákladů, které jsou předmětem kontroly. Tu lze provádět dvěma způsoby:

- skutečné náklady střediska se srovnají s tzv. **pevným rozpočtem**;
- skutečné náklady se srovnají s **předem stanovenými** (rozpočtovanými) **náklady**, přepočtenými na skutečný výkon střediska.

**Výnosové středisko** představuje určitou analogií nákladového střediska. Svou činností ovlivňuje zejména výši výnosů z prodeje. Primárním zájmem je maximalizace objemu prodeje. Útvar nemá pravomoc určovat ceny výrobků či služeb. Zainteresovanost pracovníků je vázána na růst výnosů z prodeje a na úsporu ovlivnitelných nákladů – režijních.

Ziskové středisko je charakteristické tím, že pracovníci zodpovídají jak za náklady, tak i za výnosy realizované ve vztahu k vnějšímu okolí – tzn. za zisk střediska. V tomto středisku

se setkáváme s větší mírou pravomoci a delegace. Vedoucí střediska musí mít pravomoc ovlivňovat činitele působící na náklady a výnosy. Jejich zájem se upíná na dodržení nebo překročení rozpočtovaného zisku.

**Středisko rentabilní** zodpovídá nejen za náklady a výnosy, ale i za výši pracovního kapitálu vázaného střediskem. Pracovníci zde ovlivňují výši výrobních i nevýrobních zásob, u útvarů s uzavřeným reprodukčním cyklem i výši pohledávek a krátkodobých závazků vůči partnerům.

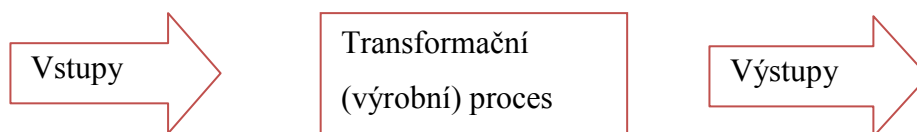
**Středisko investiční** je jedno z nejvýše postavených středisek v rámci ekonomické struktury podniku. Vedoucí pracovníci odpovídají jednak za náklady, výnosy, výši vázaného kapitálu, tak i za pořízování investic. Hledání vhodných investičních záměrů je stěžením úkolem vrcholového vedení podniku.

**Výdajové středisko** se vyznačuje tím, že pracovníci zodpovídají za dodržení limitu výdajů. Předpokládá se, že vynaložené výdaje přinesou podniku prospěch v budoucnu. Jedná se o vynaložení peněžních prostředků do vědy, výzkumu, reklamy či vzdělanosti zaměstnanců. (Král, 2010)

### 2.5.2 Výrobní proces

Podnikový výrobní proces představuje způsob, jakým jsou v podniku zhotovovány jednotlivé výkony. Spočívá v tom, že vstupy (materiál aj.) vstupující do podniku jsou v rámci transformačního (výrobního) procesu (dílčí technologie sloužící k výrobě konkrétního finálního výkonu) přeměňovány na produkty (výstupy) prodávané na trhu.

#### Schéma 2.4 Podnikový výrobní proces



Zdroj: vlastní zpracování

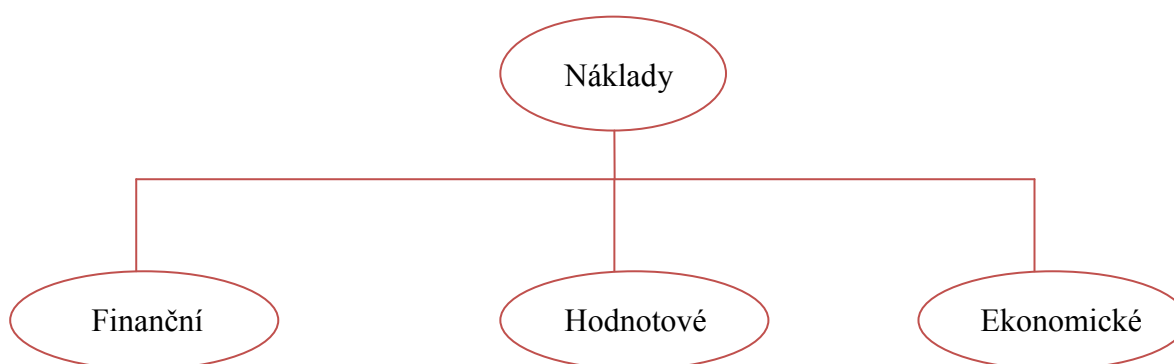
Při zhotovování výkonů, v rámci výrobního procesu (viz příloha č. 1), hraje nezastupitelnou roli:

- použitá **technologie**,
- **charakter** výrobního procesu,
- **členitost** výrobního procesu,
- organizace **dávkování** výkonů,
- existence **nedokončené** výroby,
- **sduženost** nebo naopak **nesduženost** výroby. (Lazar, 2001)

### 3 KOMPARACE VÝNOSŮ A NÁKLADŮ VE FINANČNÍM A MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ

Finanční a manažerské účetnictví nám poskytuje rozdílný pohled na náklady a výnosy nejen z hlediska definice, či větší potřeby informací o nákladech, jež pracovníci na různých úrovních potřebují pro řízení podnikatelského procesu a pro rozhodování o jeho budoucích variantách, ale také z hlediska způsobu vyjádření a ocenění. Obrázek 3.1 nám ukazuje, s jakým pojetím nákladů a výnosů se v účetnictví můžeme setkat.

**Obr. 3.1** Vyjádření nákladů



Zdroj: Král (2010, s. 48)

#### 3.1 POJETÍ VÝNOSŮ A NÁKLADŮ VE FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ

Obecně jsou náklady ve finančním účetnictví definovány jako úbytek ekonomického prospěchu projevujícího se snížením aktiv nebo zvýšením závazku, který ve sledovaném období vede ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než výběrem vkladů vlastníků. Na základě této definice si dokážeme odvodit, jak jsou ve finančním účetnictví vymezeny výnosy. Výnosy vznikají v okamžiku prodeje výkonů externím odběratelům. Bývají proto někdy označovány jako výnosy externí. Představují přírůstek ekonomického prospěchu vedoucí k nárůstu aktiv a snížení závazku a zároveň ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem vlastníků. Náklady ve finančním účetnictví se nevztahují pouze k předmětu podnikatelské činnosti, ale také mezi ně můžeme zařadit náklady společenského charakteru nebo náklady související s přerozdělováním zisku společníkům.

Finanční pojetí nákladů je založeno na aplikaci koloběhu peněžních prostředků. Náklady představují skutečně spotřebované ekonomické zdroje. Jsou chápány jako peníze „investované“ do výkonů, které zajišťují náhradu peněz v jejich původní výši. Finanční vyjádření a ocenění nákladů s sebou nese některá omezení. Ve finančním účetnictví se zobrazují pouze ty náklady, které jsou podloženy reálným výdejem peněz (například výplata mezd). Skutečně spotřebované nebo využité ekonomické zdroje se oceňují ve skutečných (historických) pořizovacích cenách. Tato omezení si uvědomují i uživatelé finančního účetnictví, kteří vytvářejí tlak na rozdílné zobrazení nákladového procesu. (Král, 2010)

### **3.2 POJETÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ V MANAŽERKÉM ÚČETNICTVÍ**

Obecně jsou náklady v manažerském účetnictví chápány jako hodnotově vyjádřené, účelně vynaložené ekonomické zdroje podniku, účelově související s ekonomickou činností. Manažerské účetnictví neklade důraz pouze na zobrazení reálné výše nákladů, ale zejména na jejich hospodárné vynakládání. Účelností se rozumí takové vynaložení nákladů, které je racionální a přiměřené vzhledem k výsledku hospodaření. Účelovost představuje zhodnocení spotřebovaných ekonomických zdrojů. Náklady v manažerském účetnictví jsou úzce spjaté s výkonem podniku. Výnosy, respektive interní výnosy jsou hodnotovým vyjádřením prospěchu, který se v budoucnu od vynaložení nákladů očekává. Interní výnosy vznikají při předávání dílčích výkonů mezi vnitropodnikovými útvary. (Král, 2010)

#### **3.2.1 Hodnotové pojetí**

Hodnotové vyjádření nákladů pomáhá managementu v rozhodovacích úlohách. Rozvinulo se spolu s vývojem vnitropodnikového účetnictví. V hodnotovém pojetí nepředstavují náklady vždy jen spotřebované ekonomické zdroje vyjádřené v penězích, ale i takové náklady, které nejsou podloženy skutečným výdejem peněz (kalkulační náklady viz podkapitola 3.5). Ocenění ekonomických zdrojů je založeno na bázi reprodukčních cen. Hodnotové pojetí nákladů zobrazuje spotřebu nebo využití ekonomických zdrojů za podmínek, které platí v současnosti, nikoliv v době pořízení.

#### **3.2.2 Ekonomické pojetí**

Vychází z požadavků zajistit nejen potřebné informace pro řízení reálně probíhajících procesů, ale také pro potřeby rozhodování za účelem výběru optimálních budoucích alternativ. Ekonomické vyjádření nákladů lze obecně chápat jako maximum hodnoty, které je možné vyprodukovat prostřednictvím zvolené alternativy. V rámci ekonomického pojetí

nákladů se setkáváme s tzv. **oportunitními náklady** (viz podkapitola 3.5) představující maximální ušlý výnos, který byl obětován v důsledku využití ekonomického zdroje ve zvolené alternativě (ušlý výnos z nejlepší nezvolené varianty). Oportunitní náklady nepředstavují reálně spotřebované nebo využitě ekonomické zdroje, ale dodatečně vložené měřítko účelnosti uskutečněné volby. Podobně jsou definovány i oportunitní výnosy, které představují náklady, kterým se podnik vyhnul tím, že nerealizoval jinou z možných variant.

### **3.3 ROZDÍLY FINANČNÍHO A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ**

Existuje celá řada rozdílů mezi finančním a manažerským účetnictvím. Vedoucí pracovníci a účetní by měli mít před zahájením činnosti podniku jasno, na jaké úrovni účetnictví povedou. Zda jim stačí zaznamenávat uskutečněné operace pouze v účetnictví finančním, nebo pro přehlednost, lepší hodnocení produkce, získávání podkladů pro budoucí rozhodování zavedou vedle finančního účetnictví i manažerské respektive vnitropodnikové účetnictví.

Tabulka 3.1 představuje, z formálního pohledu, detailnější rozpracování rozdílů mezi oběma typy účetnictví.

**Tab. 3.1 Rozdíly finančního a manažerského účetnictví**

Specifika	Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
<b>Okruh uživatelů</b>	Vlastníci, věřitelé, investoři, externí subjekty	Řídící pracovníci (manažeři), interní subjekty
<b>Zaměření</b>	Zejména na minulost	Současnost, budoucí vývoj
<b>Účel</b>	Věrný a poctivý obraz majetku, závazků a finanční výkonnosti podniku	Zobrazuje ekonomickou realitu podniku a poskytuje podklady pro řízení a rozhodování
<b>Přístupnost informací</b>	Jsou přístupné konkurenci, proto se objevuje tendence, důležité informace utajovat. Dominantní roli hrají faktory ovlivňující výnosy z prodeje	Mělo by podávat co nepřesnější informace o výsledcích prodeje.
<b>Právní regulace</b>	Upravováno zákony (Zákon o účetnictví, Vyhláška 500/2002, ČÚS)	Minimální, pouze ČÚS 001
<b>Účetní období</b>	Z pravidla hospodářský nebo kalendářní rok. Sestavení roční závěrky	Období kratší jednoho roku. Měsíce, čtvrtletí, za která se sestavují závěrky, provádí se srovnání a zjišťují odchylky
<b>Odpovědnost za dosažení cílů</b>	Jsou požadovány úplné, srovnatelné, spolehlivé informace o tom, co se v podniku stalo	Důraz je kladen na takové informace, které vypovídají o tom, co by se mělo stát, aby bylo dosaženo požadovaných cílů.
<b>Zisk</b>	Výsledek hospodaření je zjišťován za podnik jako celek	Sleduje se zvlášť za jednotlivá střediska

Zdroj: Vlastní zpracování

Dalším rozdílem, na který je nutno poukázat, je vztah mezi náklady finančního a manažerského účetnictví. Finanční a hodnotové vyjádření nákladů odráží takzvané duální pojetí finančního a manažerského účetnictví.

**Tab. 3.2 Vztahy mezi náklady ve finančním a manažerském účetnictví**

<b>Finanční účetnictví</b>	<b>Manažerské účetnictví</b>
Skutečně zúčtované náklady doprovázené reálným úbytkem peněz (spotřeba materiálu osobní náklady, práce a služby od externích dodavatelů)	Skutečně zúčtované náklady, doprovázené úbytkem peněz (spotřeba materiálu, osobní náklady, práce a služby od externích dodavatelů)
Odpisy zúčtované podle odpisových plánů finančního účetnictví, vycházející z pořizovací ceny fixních aktiv – neutrální náklad finančního účetnictví	Kalkulační (časové, výkonové) odpisy zúčtované podle odpisových plánů manažerského účetnictví, vycházející z reprodukční ceny – kalkulační náklad manažerského účetnictví
Úroky zúčtované a uhrazené v souladu s úvěrovými smlouvami – neutrální náklad finančního účetnictví	Kalkulační úroky, vyjadřující také náklady kapitálu, který není úročený – kalkulační náklad manažerského účetnictví
Provozní manka, škody, pokuty a penále zúčtované ve skutečné výši – neutrální náklad finančního účetnictví	Kalkulační rizika, vyjadřující předpokládanou úroveň těchto výdajů v budoucnosti – kalkulační náklad manažerského účetnictví
-----	Kalkulační podnikatelské osobní náklady, kalkulační nájemné, náklady v jejich ekonomickém pojetí – dodatkové náklady manažerského účetnictví

Zdroj: Král (2010, s. 63)



### 3.4 ORGANIZACE ÚČETNÍCH INFORMACÍ VE FINANČNÍM A MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ

Důležitou otázkou, kterou vrcholové vedení při zahájení činnosti podniku řeší je, jakým způsobem bude účtovat o uskutečněných případech, to znamená, jakou formu účetnictví zvolí. Zda jim bude stačit sledovat náklady a výnosy v jednookruhové účetní soustavě nebo ve dvouokruhové účetní soustavě či využije kombinaci těchto soustav. Hlavními kritérii při volbě způsobu účtování je velikost podniku, složitost výrobního procesu, ocenění majetku a závazků jiným způsobem než jak to dovoluje finanční účetnictví a v neposlední řadě také potřeby uživatelů účetních informací.

#### 3.4.1 Jednookruhová účetní soustava

Jednookruhová organizace účetních informací bývá ve značné míře užívána v malých podnicích. Vytváří paralelu s finančním účetnictvím. Často je tento způsob vedení účetnictví k vidění v zemích kontinentální oblasti.

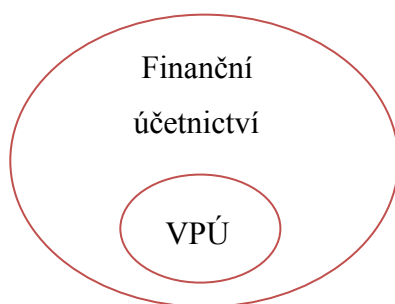
Takto vedené účetnictví v podniku poskytuje informace o nákladech, výnosech, aktiv a závazků jak interním, tak externím uživatelům. Princip účtování v jednookruhové účetní soustavě je založen na dokonale nastaveném systému **analytických účtů**, na něž zaznamenáváme jednotlivé účetní operace ve finančním účetnictví. Analytická evidence odráží uspořádání vnitropodnikových útvarů a vyprodukovaných výkonů. Kromě analytických účtů, se zde setkáme i s dalšími účty, které slouží pro zobrazení vnitropodnikových kooperačních vztahů mezi útvary, tzv. interních nákladů a výnosů. Pomocí těchto účtů zjišťujeme výsledek hospodaření v jednotlivých střediscích. Důležité z hlediska účtování jsou účty **599 a 699**, na kterých je provedeno jednak rozúčtování nákladů „nevýrobních“ středisek (správa, odbyt, realizace), tak zde mohou být zaúčtovány vzájemně poskytované výkony jednotlivých „výrobních“ středisek.

Systém analytických účtů nákladů a výnosů má podnik uveden ve svém účtovém rozvrhu v 5. a 6. účtové třídě. (viz Podkapitola 3.5) Uskutečněné účetní transakce se zaznamenávají v **hlavní knize** a její **analytické evidenci** podřízené potřebám externích uživatelů a v analytické evidenci podřízené potřebám interním uživatelům. Výstupem takto vedeného účetnictví je účetní závěrka.

Vzhledem k tomu, že vnitropodnikové účetnictví je součástí účetnictví finančního musí se řídit zákonem č. 563/1991 o účetnictví, Vyhláškou 500/2002 Sb., provádějící vyhláška k podvojnému účetnictví, Českými účetními standardy a dalšími právními předpisy.

Grafickým znázorněním výše popsané problematiky je obr. 3.1. Vnější kruh představuje finanční účetnictví, které vytváří základ pro účtování uskutečněných operací a řídí se příslušnými zákony. Pro účtování nákladů a výnosů používá účty 5. a 6. účtové třídy. Vnitřní kruh zobrazuje vnitropodnikové účetnictví, jako součást účetnictví finančního, jež v sobě v podobě analytických účtů nákladů a výnosů odráží vnitřní uspořádání vnitropodnikových útvarů, tzn. jednotlivá střediska, která jsou v podniku zřízena a u nichž sledujeme jednak skutečné náklady, ale také výnosy vznikající výrobou, předáváním a prodejem výkonů.

**Obr. 3.1 Jednookruhová soustava účetních informací**



Zdroj: Vlastní zpracování

### **3.4.2 Dvouokruhová účetní soustava**

S dvouokruhovou účetní soustavou se často setkáváme ve velkých podnicích, kde je potřeba pečlivě sledovat skutečně „naběhlé“ a předem stanovené náklady. Tento způsob vedení účetnictví je typický pro anglosaskou oblast.

Způsob účtování probíhá ve dvou na sobě nezávislých okruzích propojených spojovacími a rozdílovými účty. **První okruh** se soustřeďuje na účtování běžných transakcí ve finančním účetnictví a poskytuje informace zejména externím uživatelům.

Pomocí spojovacích účtů, kterým mohou být:

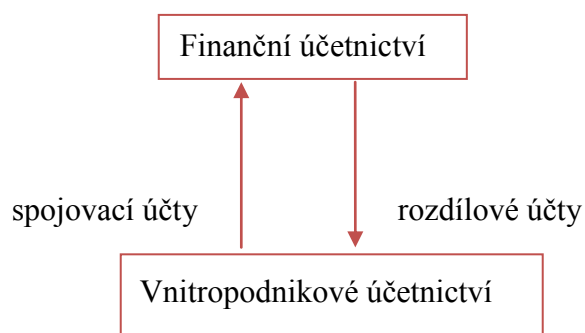
- spojovací účet nákladů (SÚN),
- spojovací účet výnosů (SÚV),
- spojovací účet zásob (SÚZ) a další,

přenášíme informace z finančního účetnictví do nákladového a naopak. Výstupem je opět účetní závěrka.

Ve **druhém okruhu** účtujeme o operacích uskutečňujících se uvnitř podniku. Abychom mohli tyto operace zaúčtovat, musíme si nastavit systém vnitropodnikových účtů a doplnit o ně účtový rozvrh podniku. Směrná účtová osnova nám pro ně vymezuje **8. a 9. účtovou třídu**. Pomocí **spojovacího účtu nákladů** převede skutečně vynaložené náklady na výrobu výkonu z prvního okruhu do okruhu druhého a zaznamenáme je na účtu začínající číslem 8xx. Zbývající dvojčíslí kopíruje vnitropodnikové uspořádání útvarů. Na účtech 9. účtové třídy zachycujeme předem stanovené náklady výkonu, tzn., že danému útvaru přiznáme výkon. Porovnáním účtů osmé a deváté třídy zjistíme hospodářské výsledky v jednotných střediscích, tedy i výkonnost podniku. Tyto informace jsou důležité zejména pro vedení podniku (interní uživatele). Jejich využitím mohou změnit nepříznivý vývoj podniku. Obsah informací je důvěrný a měl by zůstat utajen. **Spojovací účet výnosů** předává informace o prodaných výkonech z druhého okruhu do okruhu prvního. Odečteme-li od hodnoty spojovacího účtu výnosů hodnotu spojovacího účtu nákladů, zjistíme taktéž výsledek hospodaření podniku. Hlavní funkci spojovacích účtů je kontrola správnosti a dodržení metodických prvků účetnictví.

**Rozdílové účty** jsou využívány v případech odlišného zobrazení hospodářských transakcí v obou kruzích účetních informací. Dokážou zaznamenat a kvantifikovat rozdíly mezi způsobem účetního zobrazení konkrétních skutečností v obou systémech. Poskytují velmi důležité informace pro vrcholové vedení, které mohou být doplňkovým zdrojem informací pro analýzu zjištěného hospodářského výsledku ve finančním účetnictví. (Fibířová, 2002)

**Obr. 3.2 Dvouokruhová soustava účetních informací**



Zdroj: Vlastní zpracování

### **3.4.3 Centralizovaný a decentralizovaný způsob vedení účetnictví**

Jakým způsobem bude v podniku vedeno účetnictví, záleží na rozhodnutí vrcholového managementu. Existují dva základní přístupy: centralizovaný a decentralizovaný.

**Centralizovaný způsob vedení účetnictví** spočívá v tom, že v podniku je zřízena jedna účtárna, která účtuje o všech uskutečněných transakcích v jednotlivých střediscích. Nejsou zde používány účty převodů mezi středisky a spojovací účty. Zjištěný výsledek hospodaření se pak předkládá jednotlivým střediskům.

**Decentralizovaný způsob vedení účetnictví** je založen na tom, že každé středisko má svou vlastní účtárnu a účtuje o nákladech a výnosech, které jsou k němu bezprostředně vázány. Zachycuje účetní případy vznikající buď v rámci vlastní činnosti střediska, nebo ve vztahu daného střediska k ostatním střediskům v podniku. Styk k ostatním střediskům je uskutečňován pomocí interních dokladů a eviduje se na zvláštních účtech, tzv. převody střediskové.

## **3.5 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ**

Členění nákladů v podniku má své opodstatnění. Cílem rozdělení nákladů do jednotlivých skupin je stanovit jejich ekonomickou podstatu, zjistit jejich vývoj a nástroje jejich řízení. Náklady vymezují rozdílné okruhy uživatelů a poskytují jim informace potřebné pro řízení a rozhodování o procesech uskutečňujících se v podniku.

Důležitou otázkou při sledování nákladů je jejich **ekonomická podstata**, tedy podoba, v jaké vstupují ekonomické zdroje do podniku z vnějšího prostředí. Z tohoto pohledu se jedná o členění nákladů **dle druhů**.

### 3.5.1 Druhové členění nákladů

Vymezuje druhy nákladů vstupující do reprodukčního procesu z vnějšího okolí. Jedná se o náklady, které má podnik uvedeny ve svém účetním rozvrhu. Pro nákladové druhy jsou typické tři základní vlastnosti:

- z hlediska jejich zobrazení se jedná o náklady **prvotní** a předmětem zobrazení se stávají při svém vstupu do podniku,
- jsou to náklady **externí**, protože v podniku vznikají spotřebou výrobků, služeb či prací jiných subjektů,
- z pohledu podrobnějšího členění jsou v podniku definovány jako náklady **jednoduché**.

Členíme-li náklady podle druhů, vzniknou nám v podniku tyto skupiny nákladů:

- spotřeba materiálu a energie,
- spotřeba a použití externích služeb (doprava, nájemné, opravy a údržba),
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- odpisy nehmotných a hmotných dlouhodobých aktiv,
- finanční náklady (pojistné). (Dluhošová, Mruzková, Ratmanová, 2006)

Pomocí druhového členění nákladů dokážeme určit, který náklad byl spotřebován, od koho byl pořízen a kdy. Význam toho členění nákladů spočívá v zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou zdrojů podniku a jejich zabezpečení od externích dodavatelů (partnerů). Získané informace využívají manažeři při řízení dodávek služeb, materiálu a zásob.

Tento způsob členění nákladů se nezabývá příčinou vynaložení nákladů k prováděným výkonům, činnostem, útvarům či procesům. Z pohledu manažerského účetnictví je žádoucí kombinovat tento způsob členění nákladů s jinou možnou variantou. (Fibířová, 2002)

### 3.5.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění představuje zcela rozdílný způsob, jak lze náklady v podniku členit. Sleduje přímý vztah nákladů k účelu jejich vynaložení, tzn. k procesu tvorby daného výkonu. Toto členění nákladů probíhá na rozdílné úrovni a míře podrobnosti.

## **Náklady technologické a náklady na obsluhu řízení**

Hlavním kritériem pro členění nákladů je skutečnost, zda náklad souvisí se zajištěním dané činnosti, nebo jen souvisí s vytvořením konkrétního výkonu.

**Náklady technologické** jsou vyvolány technologií dané činnosti a váží se bezprostředně k výrobě konkrétního výkonu. Hospodárnost těchto nákladů lze hodnotit ve vztahu k uskutečňovaným výkonům.

**Náklady na obsluhu a řízení** jsou vynaloženy v podniku za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu činnosti. (Král, 2010) Snaží se zajišťovat základní podmínky průběhu procesů, činnosti a útvarů bez ohledu na to, jaké konkrétní výkony jsou vyráběny.

## **Náklady jednicové a režijní**

**Náklady jednicové** představují detailnější členění nákladů technologických. Jsou vyvolány vytvořením každé konkrétně definované jednotky výkonu. Díky souvislosti mezi vzniklým výkonem a jeho jednicovým nákladem je možné stanovit nákladový úkol jednicových nákladů, a to s pomocí norem spotřeby ekonomických zdrojů (spotřeba materiálu, služeb, práce atd.) a ocenění této naturální spotřeby (vzniká tak kalkulace jednicového nákladu, která je hlavním nástrojem řízení hospodárnosti těchto nákladů).

**Režijní náklady** jsou jednak všechny náklady na obsluhu a řízení, ale také představují část technologických nákladů. Tyto náklady se nevztahují k výrobě konkrétní jednotky výkonu. Představují společné náklady druhu výkonu, skupiny výkonů, útvaru atd. V tomto případě se stanovuje nákladový úkol pomocí rozpočtu režijních nákladů. S režijními náklady se setkáváme v režijních střediscích. Jsou to tedy: odpisy správních budov, skladů, automobilů, mzdy pracovníků v těchto útvarech aj.

## **Kalkulační členění nákladů**

Kalkulační členění nákladů se využívá při rozhodování o výrobě či koupi výrobku, práci nebo službě, o stanovení limitu ceny daného výrobku, při odhadu budoucích či současných nákladů výkonů, a zda daný výrobek nadále vyrábět nebo jeho výrobu ukončit. **Rozhodující** pro zařazení nákladového druhu podle tohoto členění je **hledisko přiřaditelnosti a zjistitelnosti nákladů** na jednotku výkonu (kalkulační jednici).

**Přímé náklady** představují náklady související s určitým druhem výkonu a jejich výše je na daný výkon zjistitelná.

**Nepřímé náklady** jsou takové náklady, které se neváží ke konkrétnímu výkonu, jejich výši nelze ve vztahu k danému výkonu zjistit a zajišťují průběh podnikatelského procesu. (Dluhošová, Mruzková, Ratmanová, 2006)

### **Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik**

Budeme-li chtít členit náklady dle **odpovědnosti** za jejich vznik, zjistíme, že toto členění vychází z ekonomické struktury podniku, tedy z toho, jak jsou v podniku uspořádány jednotlivé vnitropodnikové útvary a také, jaké činnosti v jednotlivých střediscích probíhají. Známe šest základních typů odpovědnostních středisek: **nákladové, ziskové, rentabilní, investiční, výnosové a výdajové**. Pracovníci těchto útvarů jsou zodpovědní za racionální vynaložení nákladů, sledování výnosů a dalších veličin.

Spojení mezi jednotlivými odpovědnostními středisky je uskutečňováno systémem vazeb, jejichž nositeli jsou předávané, respektive přejímané výkony. Odebírajícímu středisku vznikají náklady označovány jako náklady **interní**. **Charakteristickým rysem** těchto nákladů je to, že se jedná o **náklady druhotné**, jež se v podniku objevily podruhé – poprvé se projevily ve středisku, který daný výkon provedlo. Interní náklady jsou **náklady složené**, neboť je lze rozdělit na původní složky nákladů – nákladové druhy, z nichž druhotný náklad vznikl. (Král, 2010)

### **3.5.3 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování**

Nyní se dostáváme k poslednímu způsobu, jak lze náklady v podniku členit. V předchozích částech jsme se zabývali takovým rozdělením nákladů, které řídicí pracovníci využívají pro **řízení** podnikatelského procesu. Teď si rozdělíme náklady z hlediska důležitosti pro **zhodnocení budoucích variant**. Získáme tím informace potřebné pro **rozhodování**.

## Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů

**Variabilní náklady** označujeme takové, které se s objemem produkce mění. Jsou tedy závislé na objemu výkonů. Při výrobě výkonu nebo skupiny výkonů jsou plně spotřebovány. Budeme-li zhotovovat další výkon, musíme tyto náklady opakovaně vynaložit. Lze jej dále členit na:

- **proporcionální**, jež se mění přímo úměrně se změnou objemu výroby,
- **podproporcionální** (degresivní) - rostou pomaleji než objem produkce,
- **nadproporcionální** (progresivní) - rostoucí rychleji než objem produkce.

(Dluhošová, Mruzková, Ratmanová, 2006)

**Fixními náklady** nazýváme takové náklady, které nejsou na změně objemu relativně závislé. Zajišťují podmínky pro zhotovení výkonu nebo skupin výkonů. Bývají vynaloženy na počátku výrobního procesu. Jejich opakované vynaložení se uskuteční tehdy, jsou-li zcela spotřebovány. Existuje celá řada, jak lze fixní náklady dále členit. Uvedeme si jen dva základní typy fixních nákladů a to:

- **absolutní fixní náklady**, které zůstávají konstantní, dojde-li ke změně objemu produkce;
- **relativně fixní náklady** (fixní náklady měnící se skokem) – jsou neměnné v rámci určitého objemu produkce. Překročíme-li tuto hranici, změní se najednou, skokem.

## Relevantní a irelevantní náklady

Relevantní a irelevantní náklady představují skupinu nákladů vážící se k budoucímu rozhodnutí. Sledujeme, zda se náklad v souvislosti s určitou variantou mění či ne. **Relevantní náklady** jsou takové budoucí náklady, které přísluší pouze danému rozhodnutí a liší se dle jednotlivých variant. Oproti tomu **irelevantní náklady** jsou z hlediska rozhodnutí takové náklady, které zůstávají neměnné při uplatnění jakéhokoliv rozhodnutí.



## Oportunitní náklady

Zvláštní skupinou nákladů jsou oportunitní náklady neboli „ušlé“ náklady představující výnosy, o které se podnik připravil tím, že nerealizuje nejlepší nezvolenou variantu. Význam těchto nákladů spočívá v tom, že umožňují oceňovat účelnost využití omezených ekonomických zdrojů. V praxi se s nimi setkáváme ve formě tzv. **kalkulačních nákladů**, mezi které patří:

- **kalkulační odpisy**, které během daného období vyjadřují reálné opotřebení stojů, budov, zařízení aj.,
- **kalkulační rizika** - představují náklady, které by v podniku vznikly v případě různých škod,
- **kalkulační úroky** – znázorňují ekvivalent úroků, jimiž by byly v podniku zatíženy cizí kapitály a úroky z investovaného vlastního kapitálu,
- **kalkulační nájemné** – nájemné, které by podnik obdržel, kdyby prostory, které používá pro svou činnost, pronajímal cizím podnikatelským subjektům a další. (Dluhošová, Mruzková, Ratmanová, 2006)

## Náklady vázané k rozhodnutí

Náklady vázané k rozhodnutí představují strategický využívanou kategorií nákladů. Jsou vymezeny jako náklady, které na základě současných rozhodnutí vzniknou v budoucnosti. Často bývají spojovány s vývojem a konstrukčním řešením výrobků.

## 3.6 ČLENĚNÍ VÝNOSŮ

Stejně důležitý význam jako členění nákladů v podniku má i **členění výnosů**. Využíváme je při stanovení budoucího výsledku hospodaření, cenové kalkulace či při vyčíslení výsledku hospodaření za dané období.

Nejčastěji se v podniku setkáme s členěním výnosů na **externí** a **interní**. **Externí výnosy** vznikají v okamžiku realizace produktu mimo podnik externím subjektům (dodavatelům). V účtovém rozvrhu je nalezneme v účtové třídě 6. Patří mezi ně:

- výnosy za vlastní výkony a zboží,
- přírůstky a úbytky zásob vytvořených vlastní činností,

- aktivování majetku a zboží vyrobeného ve vlastní režii, aktivování vnitropodnikových služeb aj.,
- jiné provozní výnosy,
- finanční výnosy,
- výnosy mimořádné.

Porovnáme-li tyto výnosy s vynaloženými náklady, zjistíme výsledek hospodaření za podnik jako celek.

Druhou skupinu tvoří **výnosy interní** vznikající při předání výkonů mezi jednotlivými vnitropodnikovými útvary. Tyto výnosy sledujeme především ve střediscích výrobních, režijních, pomocných a obslužných. Jsou oceňovány vnitropodnikovými cenami, pro každý druh vnitropodnikových výkonů. (Hradecký, 2008) Odečteme-li od takto vzniklých výnosů spotřebované ekonomické zdroje, dostaneme výsledek hospodaření jednotlivých vnitropodnikových středisek. Získané informace pomáhají řídicím pracovníkům kontrolovat nastavené plány, hodnotit pracovníky a přijímat opatření v případě nepříznivého vývoje.

### 3.7 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

Řízení nákladů představuje jednu z nejdůležitějších činností vrcholového managementu. Cílem je **minimalizovat** spotřebu ekonomických zdrojů při výrobě výkonů a zachování stanovené míry zisku. Kdysi jsme se mohli setkat s tím, že pro podnik bylo nejdůležitější dosáhnout co **největšího zisku**. Tato myšlenka přetrvává i dnes. Objevují se však nové postoje, které kladou důraz na **maximalizaci tržní hodnoty** podniku. Pokud je podnik schopen snížit náklady a zachová si při tom stanovený objem produkce, získává významnou konkurenční výhodu. Pravdou je, že nelze náklady bezhlavě snížit. Vedoucí pracovníci musí znát vazby mezi náklady podílející se na tvorbě výkonů. Neuváženým krokem by mohli způsobit zhoršení kvality produktu a také snížení poptávky.

Pokud budeme chtít náklady snížit, měli bychom se především zaměřit na materiálové náklady, osobní náklady, odpisy, externí služby a ostatní náklady. Ne vždy snížení spotřeby ekonomických zdrojů představuje tu správnou cestu. Měli bychom zabránit plýtvání se zdroji, nebo se stačí zaměřit na ceny potřebných vstupů.

Jednou z metod, jak lze náklady řídit, jsou kalkulace. Nyní se od základních kalkulací dostáváme k metodám řízení nákladů využívající aktivity v podniku.

Řízení nákladů zahrnuje:

- průběžnou kontrolu hospodárnosti vynaložených nákladů a motivaci zaměstnanců tuto hospodárnost dodržovat,
- vymezení pravomocí a odpovědnosti jednotlivých vnitropodnikových útvarů,
- zjišťování skutečných a předem stanovených nákladů na jednotku výkonu.

Aby mohly být tyto úkoly v podniku splněny, je zapotřebí zobrazit vztahy mezi jednotlivými útvary. K tomu je nutné rozpoznání a vymezení interních výkonů a jejich ocenění.

Stěžejní částí řízení nákladů je řízení jednicových a režijních nákladů takovým způsobem, aby byla zajištěna hospodárnost podnikových činností. Pozornost je soustřeďována zejména na řízení režijních nákladů, jejichž podíl na celkových nákladech stále více roste a je obtížné pro ně stanovit nákladový úkol. Snahou je porovnat vynaložení těchto nákladů s prospěchem, jež by měly přinést. Posouzení prospěchu spotřebovaných režijních nákladů je důležitou oblastí řízení nákladů. (Popesko, 2009)

## 4 PŘÍPADOVÁ STUDIE

Případová studie je zaměřena na společnost, která se zabývá na jedné straně poskytováním služeb v oblasti montáží topných těles a na straně druhé výrobou a prodejem piva.

V první části této kapitoly bude vybraná společnost představena, druhá část se bude zabývat vývojem tržeb za poskytnuté služby a za prodej piva a ve třetí části budou zobrazeny způsoby a rozdíly sestavení kalkulací služeb a výrobku.

### 4.1 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI REMER S. R. O.

Společnost Remer s.r.o. byla založena v červenci roku 1991 v Třinci pěti společníky. Předmětem činnosti jsou dodávky a montáže zdrojů tepla a vytápěcích systémů, dále výroba a opravy měřidel, instalace strojů, prodej zboží, plnění tlakových nádob na plyn, projektová činnost a provozování kotlen. Společnost se také zaměřuje na tepelné zdroje z obnovitelných zdrojů. Od roku 2008 se společnost zabývá výrobou a prodejem piva. Statutární orgán společnosti tvoří pět jednatelů - společníků společnosti, jež jednají jménem společnosti samostatně. Výše základního kapitálu činí 125 000 Kč. Každý společník má stejný podíl na zisku a to ve výši 25 %. V čele společnosti stojí ředitel. Každý ze zakladatelů má pod sebou určitou oblast činností, na kterou se společnost zaměřuje.

Z důvodů oddělení účetnictví a činností vznikl:

- Remer s.r.o. – dodávky a montáže zdrojů tepla a vytápěcích systémů,
- dceřina společnost HEGAs ENERGO – provozování kotlen, výroba a prodej piva,

jež mají samostatnou účtovou osnovu.

Společnost se zaměřuje na dvě úplně odlišné činnosti. Pro někoho by bylo téměř nepředstavitelné skloubit poskytování služeb v oblasti montáží kotlů a provozování kotlen s výrobou a prodejem piva.

## **4.2 VEDENÍ VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ A ZŘÍZENÍ HOSPODÁŘSKÝCH STŘEDISEK**

Společnost vede finanční účetnictví a manažerské účetnictví, v rámci kterého využívá subsystémy vnitropodnikové účetnictví a kalkulace. Uskutečněné účetní operace zachycuje pomocí jednookruhové účetní soustavy v softwaru HARRY. Má nastavený systém analytických účtů, odrážející jednotlivé zakázky, nebo případy vztahujících se k jednotlivým společníkům a podobně. Z toho vyplývá, že se jedná o vnitropodnikové účetnictví výkonově orientované. V rámci podniku nejsou zřízena hospodářská střediska jako taková. Takže je velice obtížné zjistit jednotlivé výsledky hospodaření, případně mimoúčetní výsledek za jednotlivé činnosti a střediska. Činnosti podniku je rozděleny na tři části. První se soustřeďuje na poskytování služeb, druhou část představuje sklad a třetí pivovar. Podíváme-li se na účtovou osnovu a analytické členění účtů, nezjistíme, které účetní operace se váží k poskytování služeb a které ke skladu. Účetní případy vztahující se k pivovaru se účtují zvlášť. Podnik má pro ně zřízenou samostatnou účtovou osnovu a dokáže vyčíslit výsledek hospodaření za tuto činnost společnosti.

### **Návrh řešení:**

V podniku by bylo vhodné navrhnout a zřídit tato hospodářská střediska:

- Hlavní výroba I. - poskytování služeb
- Hlavní výroba II. - pivovar
- Zásobování - sklad

Podle těchto středisek by se musela přepracovat účtová osnova, respektive analytické členění účtů. Hlavní výroba I. by měla vždy druhé trojčíslí ukončené číslem 1 (xxx. 001. xxx), druhé trojčíslí hlavní výroby II. by bylo zakončeno číslem 2 (xxx. 002. xxx) a středisko zásobování by mělo číslo 3 (xxx. 003. xxx). Díky tomuto členění by byli vedoucí pracovníci schopni zjistit výsledky hospodaření v jednotlivých střediscích. Dále by byli schopni porovnat předem stanovené náklady s náklady skutečně vynaloženými v souvislosti s poskytovanými službami a zjistit odchylky mezi nimi. Mohli by se zabývat i otázkou tržeb v jednotlivých střediscích v souvislosti s celkovými tržbami společnosti. Z výkonově orientovaného účetnictví by se stalo účetnictví odpovědnostně orientované.

Existuje i další možnost, jak lépe v účetnictví zachytit uskutečněné účetní případy vztahující se k jednotlivým střediskům. Vedle jednookruhové účetní soustavy, v níž by se účtovaly účetní případy vztahující se ke střediskům hlavní výroba - poskytování služeb a zásobování – sklad, by se v podniku zavedla i dvouokruhová účetní soustava, pomocí které by se zachycovaly účetní případy vztahující se k pivovaru. V souvislosti se zavedením dvouokruhové účetní soustavy by společnost musela rozšířit účtovou osnovu o účty 8. a 9. účtové třídy, na nichž by evidovala předem stanovené a skutečně vynaložené náklady. Opět by byl snáze zjistitelný výsledek hospodaření za středisko hlavní výroba a zásobování odděleně od střediska pivovar. Dále by ekonomové společnosti dokázali vyčíslit, jakým procentem se středisko zásobování podílí na celkovém zisku nebo celkových tržbách společnosti.

V prvním případě bude společnosti o uskutečněných případech účtovat pomocí jednookruhové účetní soustavy. V případě druhém využije společnost pro účtování uskutečněných případů kombinaci jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy.

#### **4.2.1 Minipivovar na Karpentné**

S myšlenkou o založení pivovaru přišel jeden ze společníků už v roce 2005, kdy společnost odkoupila od jedné pražské realitní kanceláře nebytové prostory v malebném prostředí v podhůří Beskyd. Technický problém pro firmu nastal, když si uvědomila, že pro varnu není použitelný kotel na zemní plyn, neboť v této lokalitě plyn není zaveden. HEGAs ENERGO s.r.o. se snažila vyjednat zavedení plynu v této oblasti a plynárenské společnosti slibovala doživotní rentu v podobě 30 litrového soudku Třineckého kvasnicového piva denně, ale veškeré snahy byly marné. Vaření piva propan butanem nebo elektřinou se jevilo pro společnost až příliš drahé. HEGAs ENERGO s.r.o. tedy oslovila polského výrobce kotlů na peletky (obnovitelné zdroje). Po dvou měsících se konstruktérům polské firmy podařilo vyrobit varný kotel na obnovitelné zdroje a pivo tak získalo svou zcela neopakovatelnou a jedinečnou chuť.

V rámci ankety, která proběhla v místním tisku si obyvatelé zvolili název piva - Třinecké kvasnicové pivo. Zkušební provoz minipivovaru byl zahájen na podzim roku 2008. V současné době si mohou zákazníci zakoupit jeden druh piva, a to 12° světlé (s tmavým nádechem) kvasnicové nefiltrované pivo. Prostory nad varnou byly

zrekonstruovány na útulné pokoje. Hosté si tak v nich mohou vychutnat konzumaci piva po celý den.

Jediné, co společnosti v souvislosti s pivovarem chybělo, byla vlastní pivovarnická restaurace. Firma se snažila nabídnout pivo do okolních místních restaurací, ale ty jsou ovlivněné chováním obchodních zástupců nadnárodních pivovarů, a tak bylo téměř nemožné, aby se v některé z nich Třinecké kvasnicové pivo čepovalo. Tato situace se stala pro společnost už neúnosnou. V září roku 2011 byla v pivovaru slavnostně otevřena pivovarnická restaurace. Díky ní se zvýšil zájem o konzumaci tohoto lahodného moku, a tím i tržby z jeho prodeje.

Minipivovar nabízí svým zákazníkům:

- „PÁRTY“ soudek – malý pětilitrový soudek pro zahradní slavnosti,
- patnácti litrovou bečku – pro náročnější konzumenty,
- třicetilitrovou bečku – pro mimořádné události,
- pivní podtácky s logem – pro sběratele,
- pivní sklenice 0,3 l a 0,5 l – pro stále i nové zákazníky.

V průběhu roku se společnost snaží rozšířit okruh zákazníků účastí na různých pivních i jiných festivalech. Pro tyto příležitosti se pivo plní i do padesátilitrových beček.

### **4.3 SROVNÁNÍ TRŽEB ZA PRODEJ PIVA A SLUŽBY SPOLEČNOSTI**

Finanční účetnictví vedené ve společnosti nám poskytuje přehledy o tržbách z poskytnutých služeb a z prodeje piva.

#### **4.3.1 Vývoj tržeb z poskytovaných služeb společnosti v jednotlivých měsících roku 2011**

V grafu 4.1 je naznačen vývoj tržeb společnosti v jednotlivých měsících roku 2011 z poskytnutých služeb, kterými jsou montáže a instalace:

- kotlů,
- tepelných čerpadel,
- topení a jejich příslušenství.

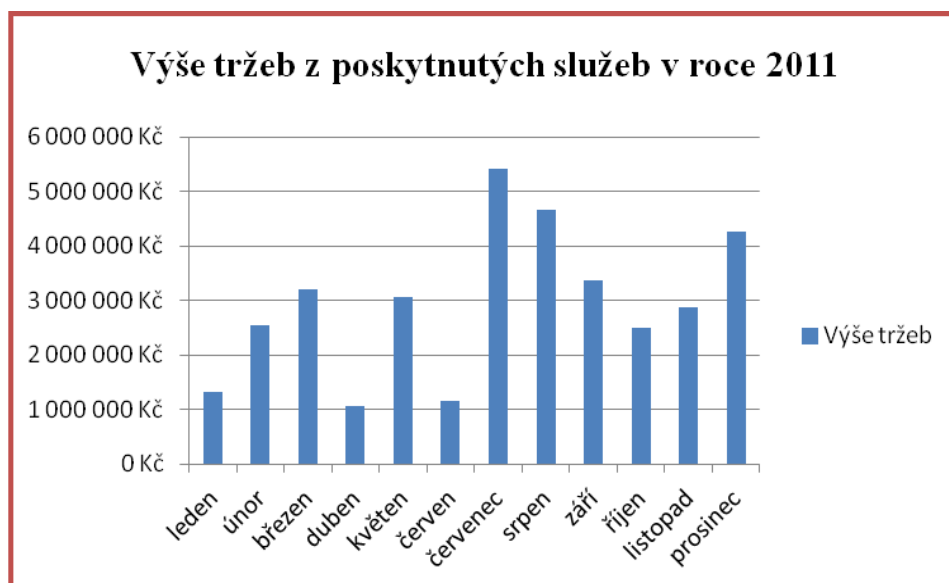
Informace jsou získány z vnitropodnikového účetnictví, v němž analytická evidence odráží jednotlivé zakázky.

**Tab. 4.1 Výše tržeb z poskytnutých služeb v jednotlivých měsících roku 2011**

Měsíc	Výše tržeb v Kč
leden	1 324 484
únor	2 539 358
březen	3 213 658
duben	1 069 307
květen	3 059 216
červen	1 158 141
červenec	5 415 576
srpen	4 661 957
září	3 364 478
říjen	2 509 705
listopad	2 888 263
prosinec	4 270 266

Zdroj: Vlastní zpracování

**Graf 4.1 Výše tržeb z poskytnutých služeb v jednotlivých měsících roku 2011**



Zdroj: Vlastní zpracování

Na první pohled je patrné, že vývoj tržeb má kolísavý charakter. Počet zakázek a s tím související vývoj tržeb je úzce spjat se stavebním průmyslem. Letní měsíce (konec června, červenec, srpen a polovina září) jsou pro společnost nejdůležitějším obdobím v roce. Vznikají nové stavby, provádí se opravy a poptávka po jejich službách roste. Vliv na výši



tržeb v průběhu roku má i charakter zakázek. Čím větší je zakázka, tím vyšší tržby jsou generovány, ale s časovou prodlevou. Proto například v prosinci dosáhla společnost třetích nejvyšších tržeb v roce. Z toho vyplývá, že dlouhodobé zakázky započaté v letních měsících se v tržbách společnosti objeví v průběhu podzimu (říjen, listopad) a zimy (prosinec, leden, únor). V jarních měsících (březen, duben, květen) plynou do společnosti tržby z provozu jednotlivých kotlen a menších zakázek. Jejich výše je o tři čtvrtiny nižší, než v létě. V tomto období se také společnost připravuje na různá výběrová řízení. Vliv na negativní vývoj tržeb v posledních letech má i stále probíhající hospodářská krize.

Nevýhodou takto vedené analytické evidence je, že nelze identifikovat vývoj tržeb za dílčí činnosti. Proto by bylo vhodné i z této stránky účtovou osnovu přepracovat. Kdy montáže kotlů by v analytickém členění byly zakončeny číslem 1, tepelná čerpadla číslem 2 a instalace topení číslem 3. V tomto případě by mohla společnost sledovat jednotlivé náklady a výnosy vztahující se k jednotlivým činnostem. Prioritou je vést vnitropodnikové účetnictví dle jednotlivých zakázek. Řešením tohoto problému by byl lepší účetní software. Například Pohoda, K2.

#### 4.3.2 Vývoj tržeb z prodeje piva v letech 2009 - 2011

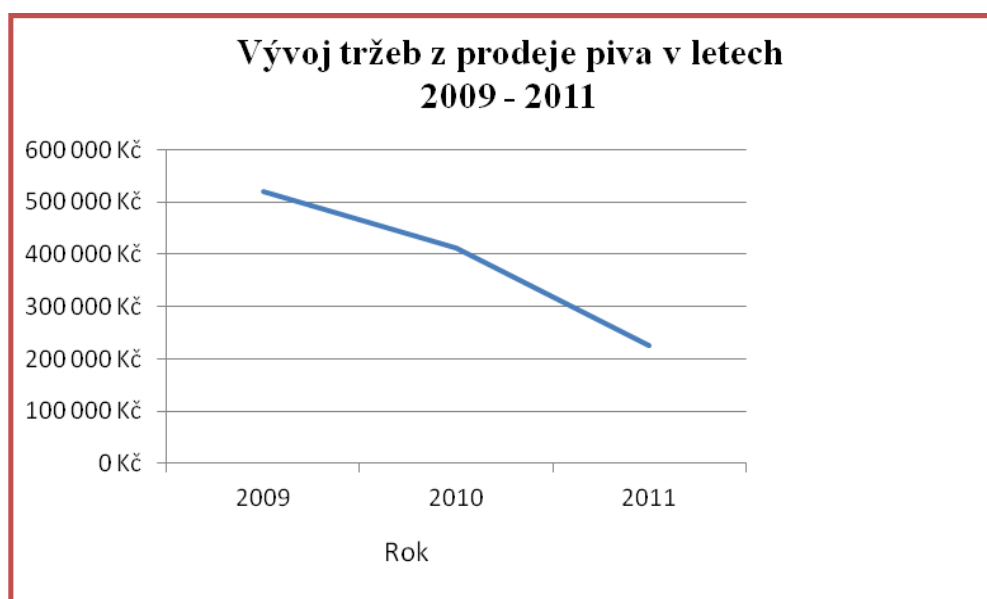
Graf 4.2 znázorňuje, jak se vyvíjely tržby od roku 2009, kdy společnost začala vařit a prodávat pivo do konce loňského roku.

**Tab. 4.2 Vývoj tržeb z prodeje piva v letech 2009-2011**

Rok	Vývoj tržeb z prodeje piva v letech 2009 -2011 v Kč
2009	520 818
2010	412 331
2011	225 363

Zdroj: Vlastní zpracování

**Graf 4.2 Vývoj tržeb z prodeje piva v letech 2009 - 2011**



Zdroj: Vlastní zpracování

Křivka vývoje tržeb má klesající charakter. V prvním roce společnost dosáhla nejvyšších tržeb. Příčinou byl vstup nového produktu na trh a tím rostoucí poptávka zákazníků, restaurací a pořadatelů letních festivalů v blízkém okolí. Od roku 2010 došlo k poklesu tržeb. Mohlo to být způsobeno jednak klesající poptávkou zákazníků, ale také klimatickými podmínkami. Chladné a deštivé léto nepřeje prodeji a konzumaci studených alkoholických nápojů. V polovině tohoto se začala část produkce vyvážet do Polska. Tato distribuce však neměla dlouhodobější charakter. Přelom roku 2010 a 2011 byl pro pivovar kritický. Došlo ke zkažení uvařené várky piva, ta se z tanků musela vylít a tržby znatelně klesly (viz tabulka 4.1). Důvodů bylo hned několik. Do dnes společnosti neví, který z nich byl hlavní příčinou. Mohly za to jednak nevhodné hygienické podmínky, dále špatná kvalita vody, ale také kvasnice a chyba v kvasícím procesu. Společnost není proti takovýmto událostem pojištěna, proto nemohlo dojít k náhradě škody od pojišťovny. Z pohledu společnosti se jednalo o typickou ztrátu. Toto snížení tržeb se výrazně projevilo v roce 2011. Čekalo se na uvaření nové várky, která by se pak mohla prodávat. Ani v roce 2011 nedošlo k pozitivní změně vývoje tržeb.

#### 4.3.3 Měsíční vývoj tržeb z prodeje piva

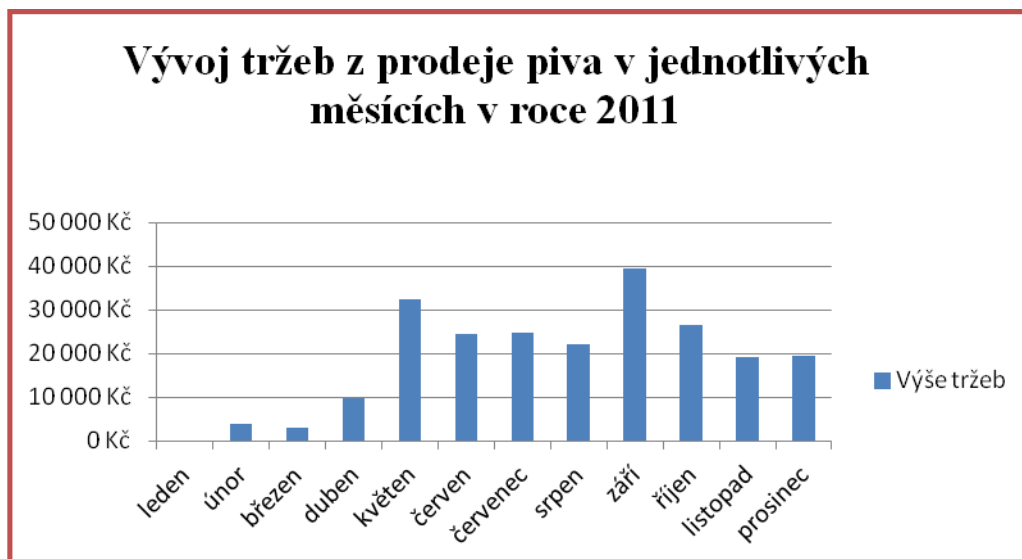
Finanční účetnictví také dokáže poskytnout měsíční reporting tržeb. Graf 4.3 se zaměřuje na vývoj tržeb v jednotlivých měsících v roce 2011.

**Tab. 4.3 Měsíční vývoj tržeb z prodeje piva v jednotlivých měsících v roce 2011**

Měsíc	Výše tržeb v Kč
leden	0
únor	3 975
březen	3 070
duben	9 827
květen	32 386
červen	24 348
červenec	24 750
srpen	22 134
září	39 521
říjen	26 622
listopad	19 276
prosinec	19 457

Zdroj: Vlastní zpracování

**Graf 4.3 Vývoj tržeb z prodeje piva v jednotlivých měsících v roce 2011**



Zdroj: Vlastní zpracování

V měsíci lednu byly tržby nulové kvůli výše zmíněné zkažené várce piva. Nebylo tedy nic, co by se dalo prodávat. V únoru a březnu byla hotová nová várka a obnovil se prodej. Díky tomu začaly tržby pomalu růst. Stejně tomu bylo i v dubnu. Květen byl jedním z nejlepších měsíců. Objem tržeb vzrostl oproti předchozímu měsíci téměř o čtyřnásobek. Příčinou bylo příznivé počasí, první jarní výlety, svátky a rostoucí chuť po chlazeném doma čepovaném pivu. Na růstu tržeb se podílely i slavnosti v okolních obcích. V červnu sice tržby poklesly, ale v období prázdnin (červenec, srpen) se držely téměř na konstantní výši. Nejvyšších tržeb bylo dosaženo v měsíci září. Hlavní důvod spočíval v otevření dlouho plánované restaurace přímo v pivovaru. Ta se stala v teplých podzimních měsících (září, říjen) oázou pro žíznlivé cyklisty i pěší turisty. Nový druh piva, který se začal vařit, prodávat a hlavně čepovat v hospůdce si získal oblibu místních obyvatel. S přicházejícím chladným počasím tržby v listopadu a prosinci opět klesly na svou průměrnou hranici. Spotřeba piva a s ní související výše tržeb je závislá na jednotlivých ročních obdobích. Nahodilé události se na výši tržeb projeví většinou negativně. Vzhledem k tomu, že provoz minipivovaru byl zahájen v období hospodářské krize, není možné poukázat, že se vývoj krize negativně podílí na výrobě a spotřebě piva.

#### 4.3.4 Podíl tržeb z prodeje piva na celkových tržbách společnosti

V grafu 4.4 je zobrazen podíl tržeb z prodeje piva na celkových tržbách společnosti v roce 2011. Tržby z prodeje piva v tomto roce činily 225 366 Kč. Celkové tržby společnosti byly ve výši 35 925 141 Kč. Podílem tržeb z prodeje piva k celkovým tržbám bylo zjištěno z kolika procent se výroba a prodej piva podílí na celkových tržbách společnosti.

**Tab. 4.4 Podíl tržeb z prodeje piva na celkových tržbách společnosti**

Podíl tržeb z prodeje piva na celkových tržbách společnosti v Kč	
Prodej piva	225 366
Tržby celkem	35 925 141

Výpočet podílu:  $\frac{225\,366}{35\,925\,141} \cdot 100 = 0,63 \%$

Zdroj: Vlastní zpracování

**Graf 4.4 Podíl tržeb z prodeje piva na celkových tržbách společnosti**



Zdroj: Vlastní zpracování

#### **Komentář:**

Srovnáním měsíčního vývoje tržeb z prodeje piva a z poskytnutých služeb, dojdeme k závěru, že obě činnosti z části závisí na ročních obdobích a z části na jiných okolnostech, jež byly popsány výše. Nejnížší tržby vykazuje společnost na začátku roku. Tržby z poskytnutých služeb jsou nízké v měsíci lednu stejně jako tržby z prodeje piva, ty se na spodní hranici drží i v měsíci únoru a březnu. Naopak uprostřed léta dosahuje společnost z poskytnutých služeb nejvyšších tržeb. Z pohledu prodeje piva jsou největší tržby generovány s příchodem teplých měsíců a pak na podzim.

Výpočtem bylo zjištěno, že podíl tržeb z prodeje piva na celkových tržbách společnosti je pouze 0,63%. Z toho plyne, že výroba a prodej piva je spíše doplňkovou činností. Společnost lze hodnotit pozitivně, že k výrobě piva používá kotel na obnovitelné zdroje.

## **4.4 KALKULACE**

Pracovník, jenž je odpovědný za přidělenou zakázku při sestavování kalkulací cen malých zakázek (poskytované služby) nepoužívá žádný software. Kalkulaci sestavuje ručně

na papír za pomoci kalkulačky MS Excelu 2007. Tento způsob používá i ekonom podniku při sestavování kalkulace ceny piva. U velkých, pro společnost významných, zakázek se kalkulace sestavuje pomocí softwaru od firmy Verlog Dashöfer.

#### **4.4.1 Kalkulace ceny služeb**

Kalkulace služeb, které společnost poskytuje, závisí na velikosti zakázky. Jako první bude rozebrána kalkulace velké zakázky, pro podnik velice významné, a následně kalkulace zakázky malé. Při sestavení kalkulací se postupuje vždy stejně. Rozdíl spočívá v použité technice. V podniku jsou v rámci kalkulace cen jednotlivých zakázek sestavovány jak předběžné, tak výsledné kalkulace. Mohou tak být odhaleny a řešeny případné odchylky.

#### **4.4.2 Kalkulace ceny velké zakázky**

Velkou zakázkou se z pohledu podniku rozumí zakázka, o kterou společnost usiluje v rámci výběrového řízení. Charakteristickým znakem takovéto zakázky je, že se na její realizaci podílí většina pracovníků společnosti spolu s pracovníky jiných společností. Výsledkem velké zakázky je provoz kotlen ve školách, nemocnicích, hotelech a dalších zařízeních.

Pro sestavení konečné ceny takovéto zakázky se kalkulace nahrazuje spíše „výkazem výměr“ neboli rozpočtem (viz příloha č. 2), která je tvořena pomocí projektového softwaru. Ve společnosti používají software od firmy Verlog Dashöfer. Rozpočtáři obdrží projekt, který je detailně rozpracován včetně všech součástí a montážních prací vztahujících se k dané zakázce. Ke každé položce přiřadí cenu z ceníku a vytvoří konečnou cenu celého projektu. Takto zhotovený projekt předají vedoucím pracovníkům organizace, která si přeje, aby daná zakázka byla u ní jednou z vybraných společností realizována. Vyhlásí výběrové řízení, do kterého se přihlásí podniky mající o danou zakázku zájem. Těmto společnostem jsou poskytnuté „slepé výkazy výměr“. Jsou to tytéž výkazy výměr, které sestavili rozpočtáři, jen bez cen. Každá společnost přihlášená do výběrového řízení si k jednotlivým položkám přiřadí své ceny a vypočte celkovou cenu zakázky. Velký počet firem v rámci výběrových řízení dokáže jít až 30 % pod cenu, někdy i více a to bez ohledu na to, že projekt bude pro ně ztrátový. Nakonec si zadavatel zakázky vybere podnik, jehož cena je pro něho atraktivní a nechá si od nich projekt zrealizovat. Zpětnou kontrolou pro společnost, která zakázku dovede do konce, je opět sestava získaná z účetnictví. V rámci takové zakázky se pak podnik snaží dodržet stanovenou cenu.

Nejlepší pro společnost z pohledu sestavení odpovídající ceny služby je právě projekt včetně výkazu výměr. Jakýkoli projekt je v rámci sestavení kalkulace cen za služby vítán, byť obsahuje či neobsahuje specifikaci materiálu. Nejhorší jsou zákazníci, kteří společnosti nepředloží projekt a ani nespecifikují materiál. Potom se při tvorbě projektu a kalkulace ceny služby projeví schopnosti, znalosti a dovednosti vedoucích pracovníků a rozpočtářů.

#### **4.4.3 Kalkulace ceny malé zakázky**

Malá zakázka je z pohledu podniku taková zakázka, za níž je zodpovědný většinou jeden vedoucí pracovník, který k její realizaci využívá pouze mu přidělených dělníků. Typickým znakem této zakázky je instalace topení, kotlů či tepelných čerpadel soukromým osobám.

Předběžná kalkulace se skládá ze **tří částí**. **První část** se věnuje dodávce materiálu. Ceny použité v kalkulaci vycházejí z všeobecně uznávaného ceníku. Zahrnují v sobě marži ve výši 20 %, kterou si stanoví sama společnost. K celkové ceně za dodávku materiálu může být poskytnuta sleva ve výši 10 % (u vybrané společnosti).

**Druhá část** se vztahuje k pracím, tj. montážím jednotlivých komponentů potřebných k uvedení celé zakázky do provozu. Zde si vedoucí pracovník může vybrat, zda použije ceny z obecně uznávaného ceníku nebo cenu získanou součinem odhadnutých hodin potřebných k uskutečnění montáže a dohodnuté mzdy včetně odvodů na sociální a zdravotní pojištění ke konkrétnímu počtu pracovníků. Kalkulace práce pracovníka zahrnuje marži ve výši 20 %.

**Třetí část** zahrnuje kalkulaci ostatních nákladů, mezi které patří topná zkouška, najetí kotle servisním technikem, technické zajištění akce (správní režie), doprava osob a materiálu.

**Tab. 4.5 Kalkulace ceny malé zakázky**

<b>A. Dodávka materiálu</b>	<b>Cena v Kč</b>
<b>Kmenový materiál</b>	
kotel kondenzační plynový	32 500
oběhové čerpadlo	2 200
expanzní nádoba	1 250
pojišťovací ventil	540
filtr	160
kulový kohout 5 ks á 145 Kč	725
měděné potrubí – průměr 28 cm, 6m á 265 Kč	1 590
barometr	210
teploměr	195
odkouření, spalínová cesta	4 560
ostatní nespecifikovaný materiál	1 500
<b>celkem:</b>	<b>45 430</b>
sleva 10%	4 543
<b>po slevě</b>	<b>40 887</b>
<b>B. Práce</b>	
montáž:	
kotle na stěnu	800
čerpadla	350
expanzní nádoby	560
pojišťovacího ventilu	160
filtru	160
kulových kohoutů	180
měděné potrubí - 260/m	1 560
barometru	210
teploměru	130
odkouření, spalínové cesty	3 600
<b>Montáž celkem:</b>	<b>7 710</b>
<b>C. Ostatní náklady</b>	
topná zkouška	800
najetí kotle servisním technikem	1 200
technické zajištění akce	1 000
doprava	600
<b>Ostatní náklady celkem</b>	<b>3 600</b>
<b>Cena za službu celkem</b>	<b><u>52 197</u></b>

Zdroj: Vlastní zpracování



Po skončení zakázky si vedoucí pracovník sestaví výslednou kalkulaci, aby mohl odhalit a odůvodnit případné odchylky. Zpětnou kontrolu získá vedoucí pracovník i z účetnictví v podobě vytištěných sestav vážících se k dané zakázce. Ty jsou mu většinou k dispozici až za dva měsíce po skončení akce. Proto je dobře, když si vedoucí pracovník ihned po ukončení zakázky sestaví výslednou kalkulaci. Ze skladu si nechá poskytnout informace o skutečné spotřebě materiálu v nákupních cenách, výši mezd pracovníků mu sdělí mzdová účetní, výši své mzdy zná a náklady na dopravu dokáže spočítat z knihy jízd. Dojde-li k úspoře nákladů například v montáži, bude pracovníkům podílejících se na zakázce poskytnuta odměna. V případě překročení nákladu nedostanou nic navíc, jen mzdu dle skutečně odpracovaných hodin.

#### **4.4.4 Kalkulace ceny piva**

Se zahájením výroby a prodeje piva bylo na místě vytvoření a sestavení kalkulace ceny piva. Kalkulační jednici je jedna várka, tj. jeden tank o objemu 250 litrů. Z hlediska členění kalkulací se jedná o kalkulaci předběžnou, která je v podniku sestavována pro každé období samostatně. Data pro její sestavení získává ekonom podniku z údajů z předchozího účetního období, tj. z předchozího kalendářního roku.

**Tab. 4.6 Interní kalkulace ceny 12 stupňového piva na rok 2011**

<b>Položky kalkulace nákladů na výrobu piva (Náklady na 1 tank – 250 l)</b>	<b>Jednotka</b>	<b>Množství</b>	<b>Cena za jednotku v Kč</b>	<b>Cena celkem v Kč</b>
1. Chmel – žatecký červeňák	Kg	0,4	150	60
2. Chmel - sládek	Kg	0,6	200	120
3. Karamel	Kg	3	17	51
4. Slad	Kg	63	11	693
5. Voda	m <sup>3</sup>	3,4	53	180
6. Kvasnice	Kč			10
7. El. energie	KWh	91	4,13	376
8. Palivo - peletky	Kg	34	5	170
9. Počet hodin na výrobu piva- na jeden tank	Hod	16	145	2 320
10. Režijní náklady I	Kč			500
11. Odpis tg. zařízení	Kč			1 136
12. Režijní náklady II	Kč			0
13. Spotřební daň	Kč			30
14. Náklady celkem	Kč			5 646
15. Marže - 15%	Kč			847
16. Celkem bez DPH	Kč			<b>6 493</b>
17. DPH 20%	Kč			1 299
18. Celkem s DPH	Kč			<b>7 791</b>
19. Cena 1l piva - bez DPH <sup>1</sup>	Kč			<b>26</b>
20. Cena 1l piva - s DPH	Kč			<b>31</b>

Zdroj: Účetnictví společnosti

Položky 1 - 9 v kalkulaci představují přímé náklady, které je zapotřebí vynaložit při výrobě 250 litrů (1 tanku) Třineckého kvasnicového piva včetně mzdy sládka. Položku

<sup>1</sup> Přepočet na 1l piva, oproti předcházejícím řádkům.

<sup>2</sup> Výsledné výpočty v tabulkách jsou zaokrouhlovány matematicky.

„režijní náklady I“ lze označit jako výrobní režie, kterou představují náklady, jež jsou vynaloženy pravidelně bez ohledu na počet vyrobených litrů piva. Patří mezi ně ochranné pomůcky, školení, čisticí a dezinfekční prostředky, propagace, reklama pronájem láhve + CO<sub>2</sub>, odpisy budovy pivovaru a technologických zařízení, náklady na otop a osvětlení. Režijní náklady II by mohly být nahrazeny správní režii, která by v sobě zahrnovala režijní náklady spojené se správou tj. odpis administrativní budovy, odpisy aut společníků, mzdy společníků aj. Vynaložení těchto nákladů také není závislé na objemu produkce. Tyto náklady společnost do ceny piva nezapočítává.

Režijní náklady vztahující se k výrobě jednoho tanku piva (250 l) vypočteme jako podíl součtu dílčích položek tvořících režijní náklady a předpokládaného počtu uvařených várek.

**Tab. 4.7 Dílčí položky režijních nákladů**

Dílčí položky režijních nákladů	Celková cena v Kč
Ochranné pomůcky	2 280
Školení	600
Čisticí prostředky	3 060
Propagace, reklama	5 000
Pronájem láhve + CO <sub>2</sub>	4 050
<b>Celkem</b>	<b>14 990</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Výpočet: celkové plánované režijní náklady byly ve výši 14 990 Kč.

předpokládaný počet uvařených várek byl 30 (tanků).

Výpočet režijních nákladů I:  $\frac{14\,990}{30} = 500 \text{ Kč}$

#### **Doporučení:**

Bylo by vhodné, aby na konci účetního období byla vytvořena i kalkulace výsledná. Vedoucí pracovníci by mohli zjistit případné odchylky, které by se snažili analyzovat a odstranit. Sestavením výsledné kalkulace by mohli přijímat i opatření pro následující rok

v případě, že by vzniklé odchylky negativní dopad na výrobu a prodej piva. V tabulce 4.8 je uvedena předběžná kalkulace ceny piva na rok 2011, která by měla být řešením takto vzniklé situace.

**Tab. 4.8 Výsledná kalkulace ceny 12 stupňového piva za rok 2011**

<b>Položky kalkulace nákladů na výrobu piva (Náklady na 1 tank – 250 l)</b>	<b>Jednotka</b>	<b>Množství</b>	<b>Cena za jednotku v Kč</b>	<b>Cena celkem v Kč</b>
1. Chmel – žatecký červeňák	Kg	0,4	271,5	108,60
2. Chmel - sládek	Kg	0,6	165,5	99,30
3. Karamel	Kg	3	17	51
4. Slad	Kg	63	12,6	793,10
5. Voda	m <sup>3</sup>	3,4	97,6	276,50
6. Kvasnice	Kč			10
7. El. energie	KWh	91	6,1	469,72
8. Palivo - peletky	Kg	34	5	170
Počet hodin na výrobu piva- na jeden tank	Hod	25	188,4	4 709
9. Režijní náklady I	Kč			339,6
10. Odpis tg. zařízení	Kč			2 491,62
11. Režijní náklady II	Kč			0
12. Spotřební daň	Kč			40
13. Náklady celkem	Kč			9 535,87
14. Marže - 15%	Kč			1 430,38
<b>15. Celkem bez DPH</b>	Kč			<b>10 966,25</b>
16. DPH 20%	Kč			2 193,25
<b>17. Celkem s DPH</b>	Kč			<b>13 159,5</b>
<b>18. Cena 1l piva - bez DPH</b>	Kč			<b>43,9</b>
<b>19. Cena 1l piva - DPH</b>	Kč			<b>52,6</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Pomocí skutečně zjištěných údajů z účetnictví za rok 2011 jsme mohli sestavit výslednou kalkulaci ceny piva. Za rok 2011 bylo vyrobeno 7250 litrů piva, tzn. 29 várek (tanků – 1 tank 250 l). Pro ekonoma podniku i zodpovědnou osobu za pivovar byly výsledky (vzniklé odchylky) překvapující.

**Tab. 4.9 Výpočet skutečných režijních nákladů**

Dílčí položky režijních nákladů	Cena celkem v Kč
Ochranné pomůcky	0
Školení	200
Čisticí prostředky	579
Propagace, reklama	5 000
Nájem láhve + CO2	4 068,86
<b>Celkem</b>	<b>9 847,86<sup>2</sup></b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Výpočet: skutečné celkové režijní náklady byly ve výši 9 847,86 Kč.

skutečný počet uvařených várek byl 29 (tanků).

Výpočet režijních nákladů I  $\frac{9847,86}{29} = 339,6 \text{ Kč}$

#### 4.4.5 Analýza odchylek

Mezi předběžnou a výslednou kalkulaci ceny piva vznikly odchylky jak v přímých nákladech, tak režijních nákladech, jejich příčinou nebyl jen nárůst cen, ale také fakt, že ve skutečnosti bylo vyrobeno o jednu várku méně, i když ta se v ceně znatelně neprojeví. Příčinou vzniku odchylek u chmele žateckého, sladu, vody, elektrické energie byl nárůst cen jednotlivých komodit potřebných k výrobě piva. Naopak cena chmele – sládek, poklesla. Další významnou odchylkou byla větší mzda sládka, který odpracoval v pivovaru oproti plánovaným šestnácti hodinám dvacet pět hodin. Mzda sládka představuje pro podnik nejvyšší položku. Režijní náklady I neboli výrobní režie (viz Tabulka 4.8) byly nakonec nižší než plánované. Nemusely se kupovat nové ochranné prostředky, některé čisticí a dezinfekční prostředky i cena za školení byla nižší. Jednou z posledních odchylek jsou odpisy technologických

<sup>2</sup> Výsledné výpočty v tabulkách jsou zaokrouhlovány matematicky.

zařízení zabezpečující plynulý chod pivovaru, kterými jsou zařízení na čištění tanků, chladících zařízení a odpis budovy. Předpokládalo se s nižší vstupní cenou budovy pivovaru a nižší odpisovou sazbou, tedy i nižším odpisem. Nákup nového chladícího zařízení a následně jeho odpis se projevil na nárůstu celkových odpisů. Posledním rozdílem je růst spotřební daně. Vzniklé odchylky se negativně projeví na celkové ceně za litr piva. I přes tato zjištění je cena piva pro společnost přijatelná.

#### **4.4.6 Srovnání kalkulací**

Rozdíl mezi kalkulací výrobku a služby spočívá v tom, že hlavní část kalkulace výrobku (piva) tvoří přímé náklady, tj. náklady podílející se na jeho výrobě a závislé na objemu produkce. Konkrétně u výroby piva to byl chmel, voda, karamel, slad a energie. Dále se započítává výrobní režie, tzn. náklady zabezpečující hladký průběh výroby. Jsou vynaloženy v pravidelných intervalech a nejsou závislé na objemu produkce. Poté se připočítají náklady na správu a jiné režijní náklady, jsou-li v rámci výroby produktu vynaloženy. Nakonec se započítá marže. Kalkulace služeb se liší tím, že se počítá nejen cena materiálu potřebného k realizaci zakázky ale také cena montáží jednotlivých komponent. K celkové kalkulaci ceny se opět přičtou i náklady na správu. Marže se u kalkulace služeb započítává ke každé kalkulované položce, nikoliv na konci, jako tomu bylo u kalkulace výrobku.

Kalkulační systém pro tvorbu ceny služby (zakázky) je v podniku nastaven velice dobře. Vedoucí pracovníci sestavují jak předběžné, tak výsledné kalkulace u jednotlivých zakázek a snaží se odhalovat případně vzniklé odchylky. Pro společnost by bylo přínosnější, kdyby software pro sestavování kalkulací byl propojen se softwarem pro vedení účetnictví. Stal by se tak významným nástrojem řízení. Bylo by vhodné, kdyby se vedoucí pracovníci více zaměřili na sestavování nejen předběžné, ale především výsledné kalkulace ceny piva.

Společnost nesestavuje žádné plány a rozpočty. V důsledku toho nevyužívá všechny subsystemy manažerského účetnictví. Vzhledem k tomu, že se jedná o malou společnost, která se v době hospodářské krize a tlaku konkurence snaží na trhu uplatnit, je pro její vedoucí pracovníky tvorba plánů a rozpočtů nepředstavitelná. I přes tato zjištění by bylo vhodné, kdyby vedoucí pracovníci sestavovali alespoň plány, respektive rozpočty tržeb a nákladů.

## 5 ZÁVĚR

Role účetnictví je v podniku nezastupitelná. Finanční účetnictví poskytuje ve formě výkazů, kterými jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloh, informace nejen vedoucím pracovníkům, ale také externím uživatelům o tom, jak daná společnost hospodaří. Spolu s daňovým pohledem na účetnictví dává podklady pro stanovení správné výše daní a následně jejich odvedení do státního rozpočtu. Uživatelem těchto informací je především stát.

Manažerské účetnictví spolu se svými subsystemy, kterými jsou vnitropodnikové účetnictví, kalkulace a rozpočty pomáhá vedoucím pracovníkům lépe odhadnout budoucí vývoj výroby, podporuje rozhodovací procesy, dokáže poskytnout informace o tom, zda je vhodné daný výrobek vyrábět nebo ho raději pořizovat od externích subjektů. Pomocí zjišťování a analýzy odchylek dokáže odvrátit nepříznivý vývoj výroby či poskytnout nová řešení. Údaje, které manažerské účetnictví poskytuje, zůstávají uvnitř podniku a slouží zejména interním uživatelům (vedoucím pracovníkům). Výhodou manažerského účetnictví je, že není tak silně upravováno legislativou jako účetnictví finanční a daňové.

Bakalářská práce měla tři hlavní cíle, jež první dva byly postaveny na teoretických znalostech z oblasti manažerského a finančního účetnictví a třetí cíl byl založen na propojení teoretických poznatků s praxí.

Prvním cílem bylo obecně charakterizovat manažerské účetnictví včetně uživatelů informací, které manažerské účetnictví poskytuje. Dále vymezit jeho strukturu, tzn., z jakých dílčích subsystemů se skládá. Na konci této kapitoly byl pak popsán podnik spolu s jeho organizační a ekonomickou strukturou, z níž se pak odvíjí vznik a uspořádání hospodářských středisek.

Druhý cíl spočíval ve srovnání jednak rozdílného pojetí výnosů a nákladů v manažerském a finančním účetnictví, ale také ve srovnání rozdílů formálních prvků těchto typu účetnictví. Dále v rámci této kapitoly byly popsány způsoby, jakými lze v podniku vést účetnictví a jak lze v podniku členit a řídit náklady.

Cílem třetím bylo využít poznatky a znalosti z předešlých kapitol v praxi ve vybrané společnosti, kterou byla společnost Remer s. r. o, jejíž hlavní činností je montáž a oprava měřidel, instalace topných těles, revize elektrických zařízení, poradenská činnosti v oblasti

tepelné techniky, projektová činnosti, montáž kotlů a provoz kotelen a od roku 2008 výroba a prodej piva. Provoz kotelen, výroba a prodej piva spadá pod část společnosti, která má samostatný název HEGAS ENERGO s.r.o. V rámci teoretické části byla řešena problematika vnitropodnikového účetnictví, vývoje tržeb z poskytovaných služeb dále z výroby a prodeje piva a nakonec problematika sestavení kalkulací cen výrobku a poskytnutých služeb dle charakteru zakázky včetně analýzy odchylek a návrhů řešení.

Závěrem první části bylo zjištěno, že společnost vede vnitropodnikové účetnictví. Analytická evidence byla nastavena dle jednotlivých zakázek. Jedná se o vnitropodnikové účetnictví výkonově orientované. V podniku nejsou, kromě střediska pivovar, zřízená jiná střediska. Je proto obtížné zjistit výsledky hospodaření jednak z jednotlivých činností, a také za jednotlivé části podniku. Pro přehlednost a lepší zobrazení výsledku hospodaření v dané společnosti by bylo vhodné zřídit tato střediska: **správa** – sledování nákladů a výnosů vztahujících se k vedoucím pracovníkům; **zásobování** – sledování nákladů a výnosy ve skladě; **výroba piva** – sledování výnosů a nákladů vážících se k pivovaru; **pivovarnická restaurace** – sledování dílčích činností (prodej piva, nájem nebytových prostor, tržby z prodeje jídla).

Podle takto vzniklých středisek by se musela přepracovat účtová osnova společnosti a také by se musel vylepšit software pro vedení účetnictví, aby bylo možné sledovat nejen zakázky, ale také jednotlivé činnosti a střediska. Role manažerského účetnictví by tak v podniku získala větší váhu. V případě, že by v podniku byla zřízena tato střediska a o výrobě piva by se účtovalo pomocí dvouokruhové účetní soustavy mohlo by se dospět ke kombinaci výkonově a odpovědnostně orientovaného účetnictví.

Druhou oblastí praktické části bylo sledování vývoje tržeb z poskytnutých služeb v jednotlivých měsících roku 2011 a následně jejich porovnání s vývojem tržeb z prodeje piva taktéž v jednotlivých měsících roku 2011. Dále byl znázorněn vývoj tržeb z prodeje piva od zahájení výroby až po současnost. Z výsledných grafů bylo zjištěno, že výše tržeb jak výroby a prodeje piva, tak z poskytování služeb z částí ovlivňovány ročním obdobím, ale také na jejich vývoj mají vliv i jiní činitelé. Například nahodilé události, klimatické změny, či délka zakázky. Nejnižší tržby vykazuje společnost na počátku roku. Na závěr této části bylo zjištěno z kolika procent (0,63 %) se tržby z výroby a prodeje piva podílí na celkových tržbách společnosti. Z toho je patrné, že se jedná pouze o doplňkovou činnost.



Poslední část se zabývala sestavením kalkulací cen piva a zakázek. V rámci kalkulace ceny piva byla sestavena jak kalkulace předběžná, jež je v podniku sestavována pravidelně, tak kalkulace výsledná, která pro podnik byla novinkou. Její sestavení bylo společností přijato více než pozitivně. Vzniklé odchylky byly pro ekonoma podniku i zodpovědnou osobu překvapující. Budou se jim snažit věnovat zvýšenou pozornost. U zakázek jsou sestavovány jak předběžné, tak výsledné kalkulace, což si zaslouží kladné hodnocení. Způsoby jejich sestavení závisí na charakteru zakázky.

Závěrem je třeba zdůraznit, že společnost nevede manažerské účetnictví jako takové. Využívá jen některých jeho prvků, a to vnitropodnikové účetnictví a kalkulace. Vzhledem k tomu, že se jedná o malou společnost, nejsou zde sestavovány plány a rozpočty. I když sestavení plánů a rozpočtů tržeb nebo nákladů by bylo pro podnik vítanou činností.

Pracovníci vybrané společnosti si prostřednictvím této práce rozšířili odborné obzory o tom, jakým jiným způsobem lze v podniku vést účetnictví, jak sestavovat výslednou kalkulaci a jak využívat dostupné informace pro kvalitnější řízení a rozhodování o budoucím průběhu výroby a prodeje piva.

## Seznam použité literatury

### Odborné knihy

- [1] CEBROWSKA Teresa. *Rachunkowość finansowa i podatkowa*. Wydanie: drugie zmienione. Wydawnictwo Naukowe PWN, 2010. 725 s. ISBN 987-83-01-16428-7.
- [2] ČECHOVÁ Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Computer Press 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [3] FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [4] HRADECKÝ, Mojmír a kol. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Graga Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [5] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [6] LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- [7] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a kontrola řízení nákladů v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada 2001. 150 s. ISBN 80-7169-985-3.
- [8] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [9] DLUHOŠOVÁ Dana, MRUZKOVÁ Jarmila a RATMANOVÁ Iveta. *Náklady kalkulace a ceny*. 1. vyd. Ostrava: Ekonomická fakulta, 1997. 83 s. ISBN 80-7078-444-X.

### Zákony a vyhlášky

- [10] Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník v aktuálním znění.

## **Elektronické zdroje**

[11] MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI. *Obchodní rejstřík a sbírka listin* [online]. Ministerstvo spravedlnosti [24. 3. 2012] Dostupné z: [https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-\\$](https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-$).

[12] MINIPIVOVAR NA KARPENTNÉ. *Třinecké kvasnicové pivo* [online]. Dostupné z: <http://trineckekvasnicove.cz/index1.php?m=127611140965570539>.

## Seznam zkratk

VPÚ	Vnitropodnikové účetnictví
SÚN	Spojovací účet nákladů
SÚV	Spojovací účet výnosů
SÚZ	Spojovací účet zásob
č.	číslo
Kč	Koruna česká
Tab.	Tabulka
Obr.	Obrázek
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
DPH	Daň z přidané hodnoty
Sb.	Sbírky

## Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11.5.2016

  
.....

Eva Husarová

## Seznam příloh

Příloha č. 1	Výrobní proces
Příloha č. 2	Kalkulace ceny velké zakázky („výkaz výměr“)
Příloha č. 3	Fotoalbum